

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Problematika spotřebních daní
Problem of Excise Duties

Student: Lukáš Dvouletý

Vedoucí bakalářské práce: Ing. Kateřina Randová

Zadání bakalářské práce

Student: **Lukáš Dvouletý**
Studijní program: B6208 Ekonomika a management
Studijní obor: 6202R049 Účetnictví a daně
Specializace: 00 Účetnictví a daně
Téma: **Problematika spotřebních daní**
Problem of Excise Duties

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Vymezení základních pojmů zákona o spotřebních daních
3. Harmonizace české legislativy v oblasti spotřebních daní s právem Evropské unie
4. Praktická aplikace spotřebních daní u vybrané společnosti
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

KOTENOVÁ, Bohumila a kol. *Zákon o spotřebních daních – komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 486 s. ISBN 97880-7357-549-6.

SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 468 s. ISBN 978-80-7357-443-7.

ŠULC, Ivo. *Zákon o spotřebních daních s komentářem k 1. 4. 2010*. 3. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 408 s. ISBN 978-80-7263-608-2.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Kateřina Randová**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 09.05.2014

Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

„Prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracoval samostatně. Přílohy č. 1, 2, 3, 4 a 5 dané mi k dispozici, jsem samostatně doplnil.“

V Ostravě dne 9. 5. 2014

.....*Lukáš Dvouletý*.....

Lukáš Dvouletý

Obsah

1	Úvod	5
2	Vymezení základních pojmů zákona o spotřebních daních.....	7
2.1	Význam spotřebních daní	7
2.2	Charakteristika spotřební daně	8
2.3	Základní pojmy zákona o spotřebních daních	8
2.3.1	Zdaňovací období	9
2.3.2	Daňové přiznání a lhůty splatnosti spotřební daně	9
2.3.3	Splatnost	10
2.3.4	Nárok na vrácení spotřební daně	12
2.3.5	Základ spotřebních daní	12
2.3.6	Sazby spotřebních daní	13
2.3.7	Výroba	13
2.4	Plátce daně	14
2.4.1	Plátcí daně s povinností registrace	15
2.4.2	Plátcí daně bez povinnosti registrace	17
2.5	Daňový sklad	17
2.6	Průvodní doklad při dopravě vybraných výrobků – řádný	20
2.6.1	EMCS – Excise Movement and Control System	22
2.7	Osoby spojené s režimem podmíněného osvobození od spotřební daně	22
2.8	Předmět daně	23
2.9	Vznik daňové povinnosti	24
2.10	Osvobození od spotřební daně	26
2.11	Doklady prokazující zdanění vybraných výrobků spotřební daní	27
3	Harmonizace české legislativy v oblasti spotřebních daní s právem Evropské unie	28
3.1	Harmonizace	28
3.2	Harmonizace spotřebních daní	29
3.3	Spotřební daň z minerálních olejů	30
3.3.1	Plátce daně	30
3.3.2	Předmět daně	31
3.3.3	Základ daně	32
3.3.4	Sazby daně	33
3.3.5	Osvobození od daně	33
3.3.6	Daňové přiznání k dani a splatnost daně	34
3.3.7	Legislativa	35
3.4	Spotřební daň z lihu	36
3.4.1	Plátce daně	36
3.4.2	Předmět daně	37
3.4.3	Základ daně	38
3.4.4	Sazby daně	38
3.4.5	Osvobození od daně	39
3.4.6	Daňové přiznání k dani a splatnost daně	39
3.4.7	Legislativa	39
3.5	Spotřební daň z piva	40
3.5.1	Plátce daně	40
3.5.2	Předmět daně	40
3.5.3	Základ daně	43
3.5.4	Sazby daně	43
3.5.5	Daňové přiznání k dani a splatnost daně	43
3.5.6	Osvobození od daně	44
3.5.7	Legislativa	45
3.6	Spotřební daň z vína a meziproductů	45
3.6.1	Plátce daně	45

3.6.2	Předmět daně	45
3.6.3	Základ daně	46
3.6.4	Sazby daně.....	46
3.6.5	Osvobození od daně	47
3.6.6	Daňové přiznání k dani a splatnost daně	47
3.6.7	Legislativa	48
3.7	Spotřební daň z tabákových výrobků	48
3.7.1	Plátce daně.....	48
3.7.2	Předmět daně	48
3.7.3	Základ daně	49
3.7.4	Sazby daně.....	50
3.7.5	Osvobození od daně	51
3.7.6	Daňové přiznání k dani a splatnost daně	51
3.7.7	Legislativa	51
4	Praktická aplikace spotřebních daní u vybrané společnosti.....	54
4.1	Charakteristika společnosti.....	54
4.2	Elektronické daňové přiznání	54
4.3	Produkce vína	57
4.4	Faktura.....	58
4.5	EMCS	62
5	Závěr	66
	Seznam použité literatury.....	68
	Seznam zkratk.....	70
	Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Spotřební daně jsou od 1. ledna 1993 součástí daňové soustavy České republiky. Od tohoto data byl zákon o spotřebních daních mnohokrát novelizován. Cílem jednotlivých novel byla postupná harmonizace spotřebních daní v České republice s právním režimem Evropské unie. Postupně se zpřesňovaly některé definice předmětu spotřebních daní, sazby spotřebních daní se přibližovaly minimálním sazbám platným v Evropské unii. Základním předpisem je zákon o spotřebních daních evidován ve Sbírce zákonů pod číslem 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSpD“). Tento zákon byl vyhlášen dne 24. října 2003 a navazuje na dříve platný zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů, který byl 1. ledna 2004 zrušen a nahrazen tímto novým ZSpD.

Spotřební daň je jedna z nepřímých daní, a proto je obsažena v ceně výrobku. Tudíž se kupující osoba stává poplatníkem této daně. Tato daň slouží i jako účinný prostředek ke snižování poptávky po škodlivém zboží, poněvadž spotřební daň v České republice tvoří většinou více jak 50 % z ceny zdaněného zboží.

Se spotřební daní se setkáváme skoro dennodenně, aniž by si to někteří z nás uvědomovali. Především se jedná o spotřební daň z minerálních olejů (benzín, nafta), spotřební daň z tabákových výrobků (cigarety) nebo spotřební daň z lihu. Právě tyto komodity tvoří nejvyšší příjem do státního rozpočtu z oblasti spotřebních daní.

Cílem práce je analýza problematiky spotřebních daní, vysvětlení hlavních pojmů z oblasti spotřebních daní, seznámení se s harmonizací spotřebních daní a detailnější zaměření na daň z vína. Praktická část je zaměřena na spotřební daň z vína a meziproductů a obsahuje shrnutí praktických poznatků získaných ve vinařské společnosti VINOP a.s. Polešovice. Cílem praktické části je nejen analýza vinařské společnosti a její činnosti, ale i zaměření na podání elektronického daňového přiznání, výpočet spotřební daně z vína, podíl nepřímých daní v celkové ceně vybraného výrobku a na aplikaci systému EMCS v praxi.

Kapitola druhá je zaměřena na spotřební daň z teoretického hlediska. Vysvětluje pojmy jako plátce daně, předmět daně, daňový sklad a jiné. Vysvětlené pojmy jsou zaměřeny na spotřební daň jako celek.

Kapitola třetí je zaměřena na harmonizaci zákona o spotřebních daních v České republice s legislativou Evropské unie a vymezení jednotlivých spotřebních daní v České

republice. Kapitola charakterizuje jednotlivé spotřební daně a nejzákladnější směrnice Evropské unie, které jednotlivé spotřební daně upravují.

Kapitola čtvrtá je zaměřena na spotřební daň z vína a meziproduktů, která bude představena na vinařské společnosti VINOP a.s. Polešovice, která je plátcem této daně. Společnost se zabývá výrobou šumivého i tichého vína a jejich následným prodejem. Mezi jejich hlavní odběratele patří velkosklady nápojů a nadnárodní společnosti provozující v České republice sítě supermarketů.

Závěr je zaměřen na shrnutí celé bakalářské práce a na vlastní názor problematiky spotřebních daní, který bude založen na získaných teoretických i praktických poznatcích.

Pro zpracování bakalářské práce byl využit zejména výše zmíněný ZSpD, s účinností od 1. 1. 2014, dále knižní publikace a české i zahraniční internetové odkazy. V bakalářské práci jsou použity metody analýza, deskripce, komparace a zhodnocení.

2 Vymezení základních pojmů zákona o spotřebních daních

Tato kapitola vymezuje základní pojmy v oblasti spotřebních daní. Je zde provedena deskripce pojmů jako plátce daně, předmět daně, daňový sklad a jiné.

2.1 Význam spotřebních daní

V příjmech státního rozpočtu hrají spotřební daně velmi důležitou úlohu. Na celkovém příjmu do státního rozpočtu z oblasti spotřebních daní mají největší podíl především minerální oleje a tabákové výrobky. Veškeré příjmy jednotlivých komodit jsou uvedeny v následující tab. 2.1.

Tab. 2.1 Inkaso spotřební daně v letech 2010 až 2012

Rok	2010	2011	2012
SpD z minerálních olejů	81,4 mld. Kč	80,9 mld. Kč	78,8 mld. Kč
SpD z tabákových výrobků	42,5 mld. Kč	45 mld. Kč	47 mld. Kč
SpD z lihu	6,5 mld. Kč	6,8 mld. Kč	6,5 mld. Kč
SpD z piva	4,3 mld. Kč	4,5 mld. Kč	4,7 mld. Kč
SpD z vína a meziproductů	0,3 mld. Kč	0,3 mld. Kč	0,3 mld. Kč
Inkaso celkem	135 mld. Kč	137,5 mld. Kč	137,3 mld. Kč

Zdroj: Generální ředitelství cel (2014) + vlastní zpracování

Rok 2010

Celkové inkaso spotřebních daní (včetně dovozu a po odečtení vrácené SpD) k 31. 12. 2010 dosáhlo výše 135 mld. Kč. V tomto roce bylo inkaso SpD nejnižší ze třech sledovaných období. V tomto roce došlo ke zvýšení sazeb daní u určitých komodit podléhajících spotřební dani (např. pivo, nafta)

Rok 2011

Celkové inkaso spotřebních daní k 31. 12. 2011 dosáhlo výše 137,5 mld. Kč, což v porovnání s rokem minulým znamená nárůst přibližně o 1,8 %.

V porovnání s rokem minulým se zvýšilo inkaso spotřební daně z tabákových výrobků. Meziroční nárůst inkasa byl způsoben především předzásobením odběratelů tabákovými nálepkami v reakci na změnu sazeb daně, která vstoupila v platnost 1. 1. 2012.

Rok 2012¹

Celkové inkaso SpD (včetně dovozu a po odečtení vrácené SpD) k 31. 12. 2012 dosáhlo výše 137,3 mld. Kč, což v porovnání s rokem minulým znamená pokles přibližně o 0,2 %.

V průběhu roku 2012 ekonomika ČR dále stagnovala vlivem hospodářské recese, což mělo za následek nižší prodeje motorové nafty a benzínu. Další velký pokles nastal u spotřební daně z lihu, který byl ovlivněn výskytem metylalkoholu v lihovinách. Na lihoviny s obsahem alkoholu od 20 % a více byla vyhlášena prohibice. U spotřebních daní z tabákových výrobků došlo k meziročnímu nárůstu inkasa především kvůli předzásobení výrobců a dovozců cigaretami v reakci na změnu sazeb daně, která vstoupila v platnost 1. 1. 2013.

2.2 Charakteristika spotřební daně

Jedná se o nepřímou daň. Daňovým poplatníkem jsou všichni, kdo nakupují výrobky zatížené spotřební daní. Osoby, které tuto daň do státního rozpočtu odvádějí, jsou plátcí daně. Od daňových poplatníků vlastně tuto daň vybírají a pod svou majetkovou odpovědností ji pak odvádějí do státního rozpočtu. Stát má tedy síť nedobrovolných a neplacených výběrčích daně, kterým se říká plátce daně. Tato praxe je běžná nejen v České republice, ale i v mnoha jiných státech, nejen v Evropě.

Spotřební daně by měli být přísně neutrální, neměla by se jimi řešit ekologie a jiná opatření, zvýhodnění úvěrů, státem garantované zakázky apod. Bohužel spotřební daně jsou dost významné politikum, a proto nejsou neutrální. (Šulc, 2010)

První neutralita – Spotřební daně by měly být jednotné bez ohledu na velikost plátce (VINOP a.s. Polešovice i drobný vinař – plátce), nemělo by dojít k odlišnému uplatnění této daně v různých regionech.

Druhá neutralita – podpora podnikatelů – SpD platí pro výrobky dovezené i vyrobené v tuzemsku. (Šulc, 2010)

2.3 Základní pojmy zákona o spotřebních daních

Z důvodu sjednocování výkladových pojmů naší legislativy právu Evropské unie je významně ovlivněn i souhrn pojmů, které používá zákon o spotřebních daních. Ve směrnici Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS jsou nastíněny základní výrazy, se kterými tato směrnice pracuje.

¹ Generální ředitelství cel (2014)

Směrnice Rady stanoví obecnou úpravu spotřební daně, která se ukládá přímo nebo nepřímo na spotřebu níže uvedeného zboží:

- a) energetické produkty a elektřina, na něž se vztahuje směrnice 2003/96/ES;
- b) alkohol a alkoholické nápoje, na něž se vztahují směrnice 92/83/EHS a 92/84/EHS;
- c) tabákové výrobky, na něž se vztahují směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS a 95/59/ES. (Šulc, 2010)

Zákon o spotřebních daních výše uvedené zboží podléhající spotřební dani označuje pojmem vybrané výrobky.

Jedná se o:

- minerální oleje,
- líh,
- pivo,
- víno a meziprodukty,
- tabákové výrobky. (Šulc, 2010)

Z výše uvedené struktury je zřejmé, že český ZSpD třídí alkohol a alkoholické nápoje na líh, pivo, víno a meziprodukty.

Vybraným výrobkem se tedy rozumí i produkt, výrobek, který má před svým zpracováním charakteristické vlastnosti vybraného výrobku, ale i produkt, který má po svém zpracování obdobné, nebo jiné charakteristické vlastnosti vybraného výrobku. Jako příklad lze uvést burčák (meziprodukt), který je surovinou pro výrobu jiného alkoholického nápoje. (Šulc, 2010)

2.3.1 Zdaňovací období²

Zdaňovací období je časová perioda, za kterou plátce daně zjišťuje velikost daňové povinnosti. U spotřebních daní je zdaňovacím obdobím kalendářní měsíc.

2.3.2 Daňové přiznání a lhůty splatnosti spotřební daně³

Vypočtenou výši daňové povinnosti musí plátce daně přiznat. K tomu mu slouží oficiální formulář Přiznání ke spotřební dani.

² Viz § 17 ZSpD.

³ Viz § 18 ZSpD.

Lhůty pro podání daňového přiznání svému místně příslušnému správci daně jsou stanoveny zákonem v § 18. Tyto lhůty se liší podle:

- osoby plátce spotřební daně,
- druhu vybraného výrobku,
- titulu, na jehož základě vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit.

Daňové přiznání podává plátce daně samostatně za každou spotřební daň zvlášť a podává se v tradiční papírové podobě, ale je možné ho také podat v elektronické formě opatřené zaručeným elektronickým podpisem.

2.3.3 Splatnost⁴

Povinností plátce daně není jen samotné přiznání daně, ale i odvedení daně státu. Dokdy tak musí učinit, to určuje splatnost spotřebních daní.

Splatností rozumíme poslední den lhůty pro odvedení spotřební daně správci daně.

Splatnost spotřební daně závisí:

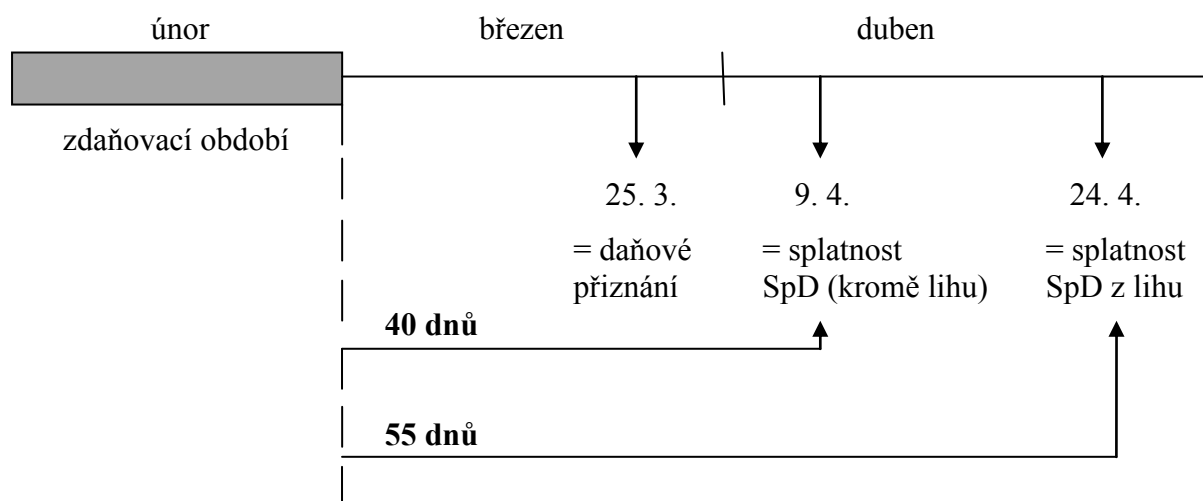
- o jakou osobu se jedná,
- o jaký druh vybraného výrobku se jedná,
- na základě jakého titulu vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit.

Lhůty stanovené pro provozovatele daňového skladu, pro pěstitelskou pálenici, malého výrobce vína a výrobu tichého vína mimo daňový sklad

První velkou skupinou jsou provozovatelé daňových skladů (více viz kapitola 2.7), kteří vybraný výrobek po jeho vyrobení uvádějí do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. Pravidla přidělená provozovatelům daňových skladů (co se týče podání daňového přiznání a splatnosti daně) dovoluje zákon navíc i dalším třem skupinám výrobců, a to pěstitelské pálenici, malému výrobcí vína a výrobcí tichého vína vyrábějícímu výrobek mimo daňový sklad (více viz kapitola 2.5). Tyto tři skupiny osob nemohou výrobek po jeho vyrobení uvést do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, nýbrž pouze do režimu volného daňového oběhu (více viz kapitola 2.9).

⁴ Viz § 18 ZSpD.

Obr. 2.1 Lhůty pro podání běžného daňového přiznání a lhůt splatnosti spotřební daně



Zdroj: (Svátková, 2009) + vlastní zpracování

Z obrázku je zřejmé, že podání daňového přiznání předchází odvedení daně, v případě spotřební daně z lihu potom o jeden měsíc.

Z obrázku vyplývají tyto skutečnosti:

1. daňové přiznání podává plátcе daně do 25. dne po skončení zdaňovacího období, na výše uvedeném obr. 2.1 je tak do 25. března daného kalendářního roku.
2. Lhůta splatnosti je dvojí:
 - pro SpD z lihu je do 55 dnů po skončení zdaňovacího období. Na výše uvedeném obr. 2.1 je tak posledním dnem pro zaplacení daně 24. duben aktuálního kalendářního roku.
 - Pro spotřební daň z ostatních vybraných výrobků, tj. z minerálních olejů, piva, vína včetně meziproductů a tabákových výrobků neoznačených tabákovou nálepkou, se jedná o lhůtu kratší, a to do 40 dnů po skončení zdaňovacího období. Na výše uvedeném obr. 2.1 je tak posledním dnem pro zaplacení daně 9. duben aktuálního kalendářního roku.

Další skupinou jsou výrobci, kteří nejsou provozovateli daňového skladu, pro oprávněné příjemce, daňové zástupce provozovatele daňového skladu z jiného členského státu a daňové zástupce pro zasílání. Tato skupina má společné to, že vybrané výrobky po jejich

vyrobení, popř. po jejich přijetí, ihned uvádějí do režimu volného daňového oběhu, popř. je přímo v tomto režimu pořizují.

U této skupiny osob je poslední den lhůty pro podání daňového přiznání a den splatnosti daně totožný.

Dalšími skutečnostmi jsou, že:

1. uvedení plátců daně nemají zdaňovací období,
2. obě povinnosti, tj. podat daňové přiznání a odvést daň, je nutné splnit nejpozději první pracovní den po vzniku povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit. (Svátková, 2009)

2.3.4 Nárok na vrácení spotřební daně⁵

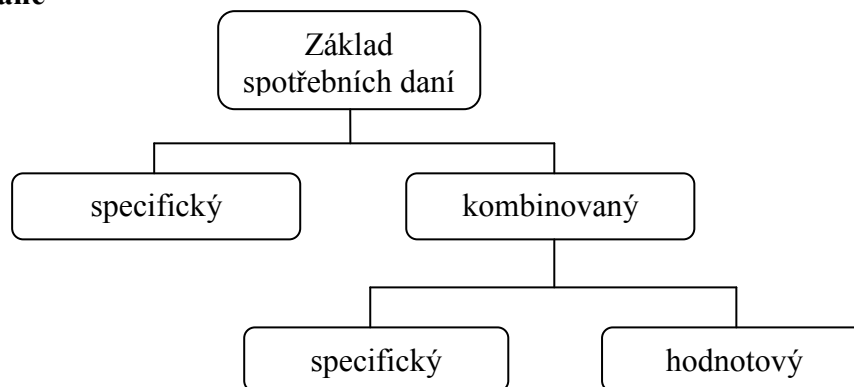
Nárok na vrácení spotřební daně se vztahuje na ty výrobky, které se nacházejí ve volném daňovém oběhu a daň z nich byla přiznána a zaplacená.

Výše vratky je maximálně ve výši spotřební daně skutečně přiznané a zaplacené plátcem daně v den uvedení výrobku do volného daňového oběhu nebo v den dovozu.

2.3.5 Základ spotřebních daní

Základ spotřebních daní je základna, ze které se vypočítává daň.

Obr. 2.2 Základ daně



Zdroj: (Svátková, 2009) + vlastní zpracování

Specifický základ daně

Základnou tohoto typu základu daně jsou množstevní nebo objemové jednotky.

1. Množstevními jednotkami jsou:
 - tuny čisté hmotnosti (u LPG a těžkého topného oleje),

⁵ Viz § 14 ZSpD.

- kilogramy (u tabáku),
- kusy (u cigaret, doutníků a cigarillos). (Svátková, 2009)

2. Objemovými jednotkami jsou:

- 1 000 litrů při teplotě 15 °C (u motorových benzinů, motorové nafty, lehkého topného oleje a petroleje),
- hektolitry (u piva, vína a meziproduktů),
- hektolitry 100% koncentrace při 20 °C (u lihu). (Svátková, 2009)

Hodnotový základ daně (valorický základ daně)

U tohoto typu je základem daně hodnota (cena) výrobku. Uvádí se v peněžních jednotkách příslušného státu, v tuzemsku tedy v českých korunách.

Kombinovaný základ daně

Ve své podstatě je kombinací specifického a hodnotového základu daně. V praxi se používá výlučně u cigaret.

2.3.6 Sazby spotřebních daní

V České republice existují dva typy sazeb spotřebních daní, a to pevná sazba daně, která se aplikuje na specifický základ daně, a procentní sazba daně, která se aplikuje pouze na hodnotový základ daně jako určité procento z jeho výše.

2.3.7 Výroba⁶

Význam tohoto pojmu není v zákoně o spotřebních daních obsažen od samého začátku, nýbrž až od poloviny roku 2005. Pojem výroba a jeho vysvětlení jsou při aplikaci velmi důležité. Vybrané výrobky se mohou vyrábět výhradně v podniku na výrobu vybraných výrobků – v daňovém skladu. Avšak existují i výjimky.

Výrobou se pro účely ZSpD rozumí proces, při kterém:

- 1) vybraný výrobek vznikne,
- 2) z vybraného výrobku, který je předmětem daně, vznikne vybraný výrobek, který je jiným předmětem daně,

⁶ Viz § 3 ZSpD.

- 3) z minerálního oleje, který je uvedený pod jedním kódem nomenklatury, vznikne minerální olej, který je uveden pod jiným kódem nomenklatury.
(Šulc, 2010)

Zpracování

Rozumí se jím jakákoliv činnost, která vede k úpravě daného výrobku, která ale nebude výrobou. Jde například o barvení, aktivaci a značkování minerálních olejů. Zejména tedy jde o přimíchávání jiného produktu do vybraného výrobku, bez vlivu na změnu předmětu daně, nebo změnu kódu nomenklatury vybraného výrobku.

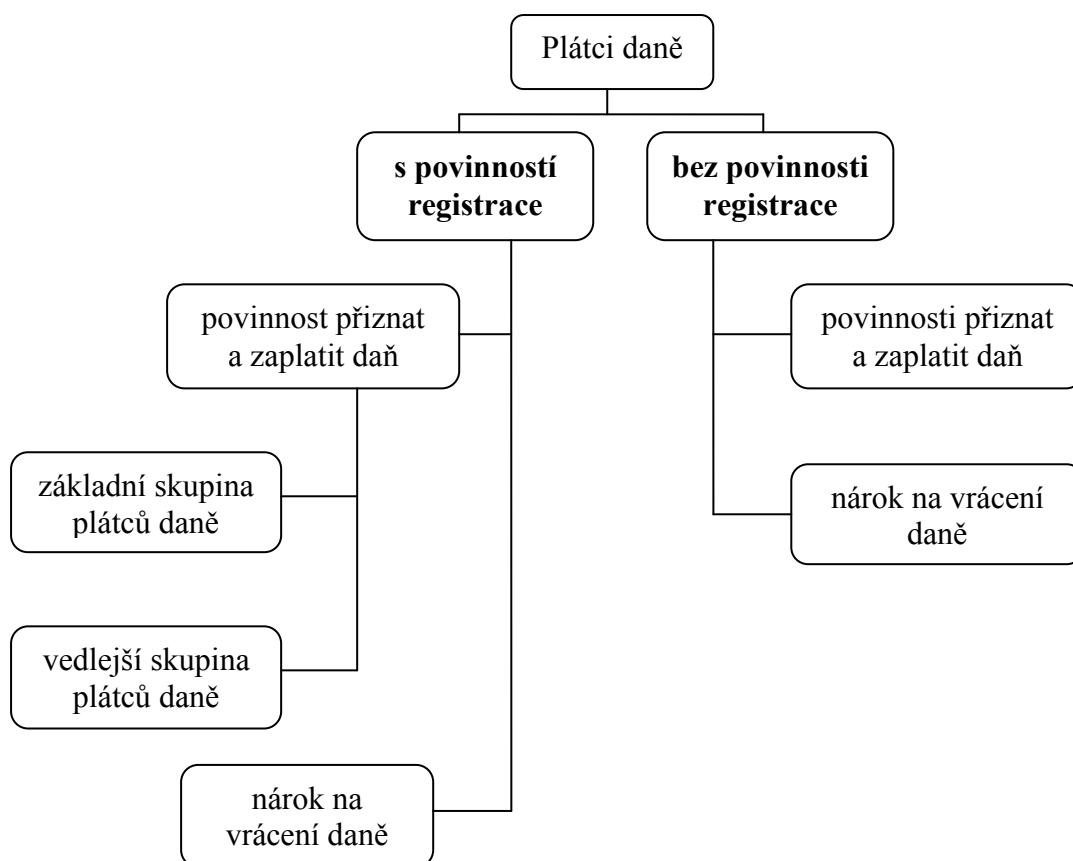
2.4 Plátce daně⁷

Plátcem spotřební daně se může stát FO nebo PO, ale i osoba, které vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit nebo osoba, které vznikla povinnost vrácení spotřební daně z důvodu vývozu výrobku do třetí země nebo jeho dopravy v rámci podnikání do jiného členského státu EU.

Plátcí daně se musí registrovat u svého místně příslušného správce daně (existují i případy, kdy plátcí spotřební daně nemají registrační povinnost).

⁷ Viz § 4 ZSpD.

Obr. 2.3 Základní třídění plátců daně



Zdroj: (Svátková, 2009) + vlastní zpracování

2.4.1 Plátcí daně s povinností registrace

Plátcí daně s povinností přiznat a zaplatit daň – základní skupina

Do této kategorie patří tyto osoby:

1. provozovatel daňového skladu,
2. oprávněný příjemce,
3. výrobce vybraných výrobků, který není provozovatelem daňového skladu,
4. daňový zástupce provozovatele daňového skladu z jiného členského státu EU. (Svátková, 2009)

Uvedené osoby se stanou plátcem daně, pokud jim vznikne povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit v souvislosti s:

- uvedením výrobku do volného daňového oběhu,

- ztrátou nebo znehodnocením vybraných výrobků dopravovaných v režimu podmíněného osvobození od daně s výjimkou nepředvídatelné ztráty nebo znehodnocení. (Svátková, 2009)

Plátcí daně s povinností přiznat a zaplatit daň – vedlejší skupina

Do této kategorie patří tyto osoby:

1. daňový zástupce pro zasílání,
2. osoba, která odebrala za účelem svého podnikání v tuzemsku výrobky z jiného členského státu EU, a tyto výrobky tam byly uvedeny do volného daňového oběhu,
3. osoba, která porušila režim podmíněného osvobození od spotřební daně během dopravy výrobků,
4. osoba, u které došlo ke ztrátě nebo znehodnocení výrobků, pokud se nejedná o ztráty a znehodnocení technicky zdůvodněné (do normy) nebo vzniklé v důsledku prokazatelně nepředvídatelné a neodvratitelné události,
5. osoba, která použila výrobek osvobozený od spotřební daně na jiný účel, s nímž není osvobození spojeno.

Osoba se nestává plátcem daně automaticky (např. při podepsání plné moci k zastupování zahraničního zasílatele), ale až při vzniku okamžiku, se kterým je spojena povinnost daň přiznat a zaplatit (např. přijetím výrobku FO, kterému byl výrobek zaslán do tuzemska nebo zjištěním ztráty nebo znehodnocení výrobků).

Plátcí daně s povinností registrace, jimž vznikl nárok na vrácení spotřební daně

Do této skupiny nepatří všechny osoby s nárokem na vrácení daně. Typickým plátcem daně s nárokem na vrácení daně je vývozce vybraných výrobků do třetích zemí, za předpokladu, že výrobky byly uvedeny v tuzemsku do volného daňového oběhu a zdaněny.

Registrace za plátce daně

Pro plátce daně s povinností registrace, jimž vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit nebo nárok na vrácení spotřební daně, probíhá registrace u místně příslušného správce daně. Je-li osoba plátcem více spotřebních daní, potom se registruje ke každé dani samostatně.

K registraci za plátce daně musí dojít nejpozději do dne:

- vzniku první povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit nebo

- prvního uplatnění nároku na vrácení spotřební daně v daňovém přiznání. (Svátková, 2009)

2.4.2 Plátcí daně bez povinnosti registrace

Plátcí daně bez povinnosti registrace, jimž vznikla povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit

1. osoba, která použila výrobek, u něhož již byla vrácena spotřební daň, pro jiné účely, než na které se vrácení daně vztahuje,
2. osoba, která dovezla výrobek ze třetí země a neuvedla ho do režimu podmíněného osvobození od spotřební daně,
3. osoba, která skladuje nebo dopravuje výrobky v rozsahu, jenž je označen jako tzv. větší množství, a která není schopna prokázat, že tyto výrobky byly zdaněny, popř. oprávněně osvobozeny od spotřební daně. (Svátková, 2009)

Plátcí daně bez povinnosti registrace, jimž vznikl nárok na vrácení spotřební daně

1. osoba, která dopravila nebo nechala dopravit výrobky do jiného členského státu EU za účelem podnikání, přičemž tyto výrobky již byly v tuzemsku uvedeny do volného daňového oběhu,
2. osoba, která získala výrobky FO s místem pobytu v jiném členském státě EU, přičemž tyto výrobky již byly v tuzemsku uvedeny do volného daňového oběhu. (Svátková, 2009)

2.5 Daňový sklad⁸

Je prostorově ohraničené místo, které je umístěno na daňovém území České republiky, v němž provozovatel daňového skladu za podmínek stanovených tímto zákonem vybrané výrobky vyrábí, zpracovává, skladuje, přijímá nebo odesílá.

ZSpD také dále uvádí výjimky, které nelze považovat za daňový sklad. Jako příklady lze uvést:

- a) pěstitelská pálenice vyrábějící ovocné destiláty,
- b) čerpací stanice pohonných hmot,

⁸ Viz § 3 ZSpD.

- c) malého výrobce vína, který vyrábí výhradně tiché víno s průměrným ročním objemem výroby do 1 000 hl apod.

Provozování daňového skladu

Aby osoba (FO nebo PO) mohla provozovat daňový sklad v souladu se ZSpD, musí obdržet povolení od celního ředitelství. Toto povolení se vydává na návrh této osoby a je podáno prostřednictvím celního úřadu.

Tuto povinnost musí splnit osoby, které chtějí provozovat daňový sklad prakticky kdykoliv. Samotné provozování daňového skladu je ale vázáno až na získání povolení. Proto je vždy nutné pamatovat na určitou dobu, kterou mají celní orgány k vyřízení povolení po podání návrhu osoby, navrhovatele. Jde o dobu asi 60 až 90 dní. Někdy se i tato doba prodlouží. (Šulc, 2010)

Vybrané výrobky v daňovém skladu se nacházejí v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, které nesmíme ovšem zaměňovat s dalším typem osvobození, a to s trvalým osvobozením od daně.

Doprava výrobků mezi daňovými sklady⁹

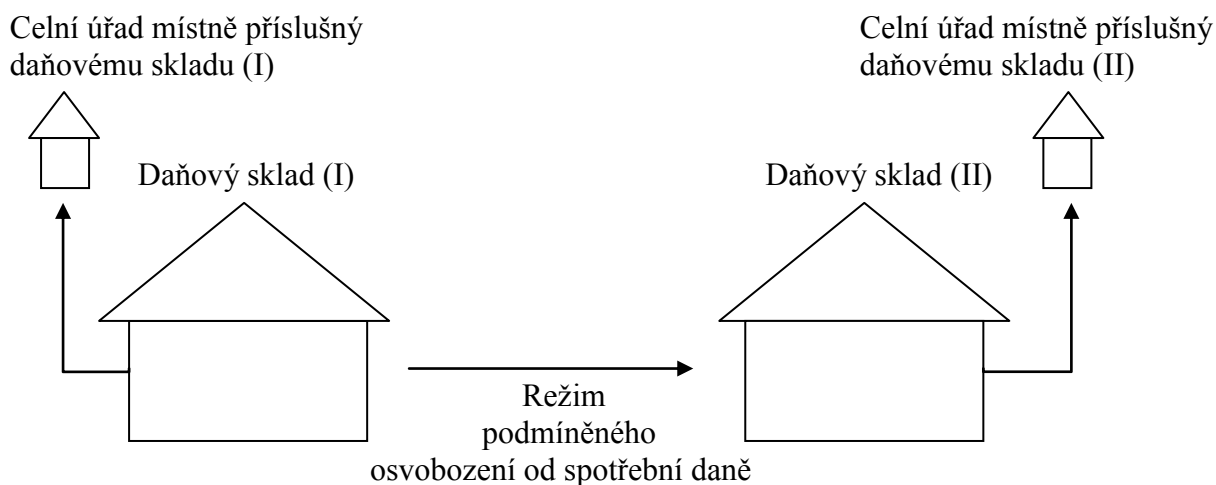
Výrobky jsou dopravovány mezi daňovými sklady v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně. To platí pro dopravu:

- mezi daňovými sklady v tuzemsku,
- mezi daňovým skladem v tuzemsku a daňovým skladem, nacházející se v jiném členském státě EU, a naopak. (Svátková, 2009)

⁹ Viz § 24 a 25 ZSpD.

Doprava výrobků mezi daňovými sklady v tuzemsku

Obr. 2.4 Daňové sklady v tuzemsku



Zdroj: (Svátková, 2009) + vlastní zpracování

- | | |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none">• oznamovací povinnost vůči celnímu úřadu• zajištění spotřební daně• vystavení průvodního dokladu | <ul style="list-style-type: none">• přijetí a umístění výrobku do daňového skladu• potvrzení přijetí výrobku na průvodním dokladu |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

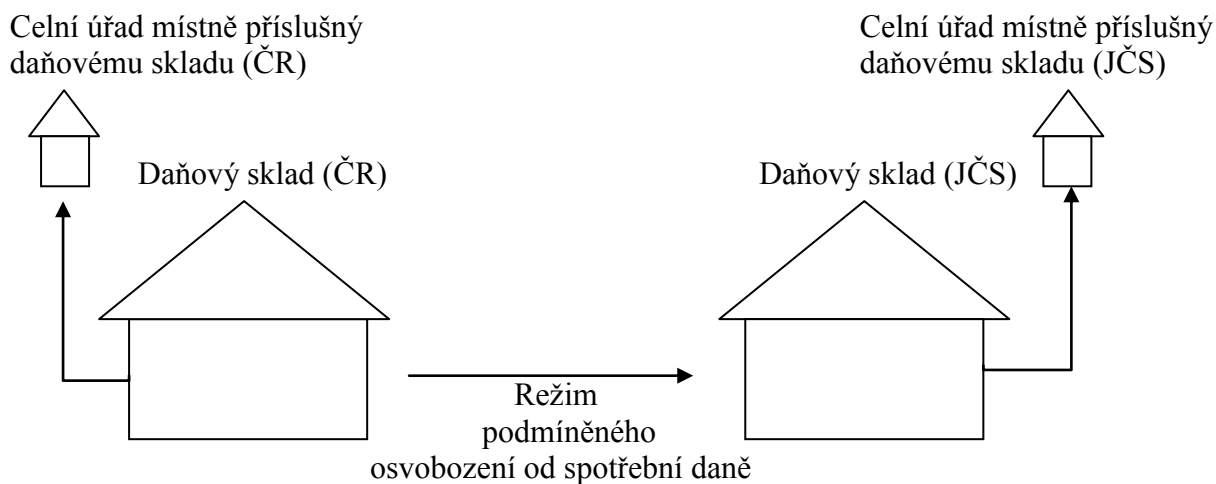
Výše uvedený obr. 2.4 představuje základní situaci, a to dopravu výrobků mezi dvěma tuzemskými daňovými sklady (I) a (II). Provozovatel vysílajícího daňového skladu (I) musí nejprve oznámit zahájení dopravy výrobků celnímu úřadu, který je místně příslušný jeho daňovému skladu; oznámení musí předcházet samotnému zahájení dopravy. Dále musí zajistit spotřební daň ve výši daně připadající na všechny přepravované výrobky. V neposlední řadě musí provozovatel vystavit průvodní doklad, jenž bude doprovázet výrobek na jeho cestě od jednoho skladu ke druhému, a předložit ho ke kontrole celnímu úřadu. Jsou-li splněny tyto a případně další požadavky, vydá celní úřad (I) souhlas s dopravou.

Provozovatel přijímacího daňového skladu (II) musí výrobky okamžitě po jejich přijetí umístit do daňového skladu. Teprve přijetím a umístěním výrobku do skladu je doprava ukončena. Přijetí potvrdí na průvodním dokladu.

Ukončení dopravy výrobků je pro celní úřad (I) signálem k uvolnění zajištění daně a jeho vrácení osobě, která ho poskytla, tj. provozovateli vysílajícího daňového skladu. (Svátková, 2009)

Doprava výrobků mezi daňovým skladem v tuzemsku a daňovým skladem v jiném členském státě EU

Obr. 2.5 Daňový sklad v tuzemsku a daňový sklad v jiném členském státě EU



Zdroj: (Svátková, 2009) + vlastní zpracování

- | | |
|-------------------------------------------|------------------------------------------------|
| • oznamovací povinnost vůči celnímu úřadu | přijetí a umístění výrobku do daňového skladu |
| • zajištění spotřební daně | potvrzení přijetí výrobku na průvodním dokladu |
| • vystavení průvodního dokladu | |

Obr. 2.5 představuje dopravu výrobků mezi tuzemským daňovým skladem (ČR) a daňovým skladem (JČS). Povinnosti obou provozovatelů skladů jsou stejné jako při dopravě mezi daňovými sklady v tuzemsku. Lze ovšem zjistit odlišnosti, a to v tom, že zajištění daně nemůže poskytnout provozovatel přijímacího daňového skladu v jiném členském státě EU.

2.6 Průvodní doklad při dopravě vybraných výrobků – řádný

Jedná se o důležitý doklad, zejména jde o prokazující prostředek o stavu dopravovaných vybraných výrobků, jsou Nařízením Komise EHS stanoveny náležitosti průvodního dokladu a podmínky jeho užívání.

Průvodní doklad v listinné podobě (AAD)

Tento průvodní doklad se používal do roku 2010, a to jen v rámci dopravy vybraných výrobků v těch členských státech Evropské unie, které nepřistoupily včas na elektronickou komunikaci při vytváření elektronických průvodních dokladů.

Elektronický průvodní doklad (e-PD nebo e-AD)¹⁰

Od 1. dubna 2010 probíhá doprava vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně pouze s elektronickým průvodním dokladem.

Provozovatel odesílajícího daňového skladu vyhotoví návrh elektronického průvodního dokladu, který odešle elektronicky celnímu úřadu místně příslušnému pro daňové sklady.

Oprávněný odesílatel vyhotoví návrh elektronického průvodního dokladu, který odešle elektronicky celnímu úřadu, který rozhoduje o propuštění vybraných výrobků do režimu volného oběhu. Návrh elektronického správního dokladu se předkládá nejdříve 7 dní před datem, které je na tomto dokladu uvedeno jako den odeslání dotčeného zboží podléhajícího spotřební dani.

Celní úřad na základě návrhu ověří správnost a platnost údajů uvedených v návrhu. Je-li vše v pořádku, přidělí celní úřad tomuto návrhu referenční kód a sdělí jej navrhovateli.

Aplikace elektronického průvodního dokladu (e-PD nebo e-AD)¹¹

Po získání referenčního kódu od celního úřadu může být zahájena doprava. Provozovatel odesílajícího daňového skladu nebo oprávněný odesílatel je povinen předat listinný stejnopis elektronického průvodního dokladu nebo obchodní doklad, ve kterém je uveden referenční kód osobě, která vybrané výrobky fyzicky dopravuje.

Celní úřad odešle elektronický průvodní doklad bezodkladně buď:

- provozovateli daňového skladu, který je v elektronickém průvodním dokladu uveden jako příjemce (doprava v tuzemsku),
 - příslušným státním orgánům jiného členského státu, ve kterém má být doprava ukončena, popř. vybraný výrobek uveden do režimu vývozu.
- (Šulc, 2010)

Po ukončení dopravy, předloží tito příjemci nejdéle do 5 pracovních dní po ukončení dopravy oznámení o přijetí vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně pomocí elektronického systému celního úřadu místně příslušnému místu přijetí vybraných výrobků. Příjemce uvede v oznámení o přijetí vybraných výrobků v režimu podmíněného osvobození od daně ztráty a znehodnocení, ke kterým došlo v průběhu dopravy.

¹⁰ Viz § 26 ZSpD.

¹¹ Viz § 27 a 28 ZSpD.

2.6.1 EMCS – Excise Movement and Control System¹²

EMCS je elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani. V České republice je v provozu od 1. dubna 2010.

Zavedení EMCS umožní sledování (monitorování) pohybu zboží podléhajícího spotřební dani v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v rámci Evropské unie.

Podstatou systému EMCS je nahrazení papírových průvodních dokladů (AAD) elektronickými průvodními doklady (e-AD) a zabezpečení lepší kontroly a řízení přeprav zboží podléhajícího spotřebním daním v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v rámci Evropské unie.

2.7 Osoby spojené s režimem podmíněného osvobození od spotřební daně¹³

Uvedeme si čtyři osoby spojené s režimem podmíněného osvobození od spotřební daně, a to provozovatel daňového skladu, oprávněný příjemce, uživatel a oprávněný odesílatel.

Provozovatel daňového skladu je FO nebo PO, která získala povolení celního ředitelství k provozování daňového skladu.

Je nejenom nejdůležitější osobou ze všech tří výše uvedených osob, ale také ústřední osobou v zákoně o spotřebních daních.

Pokud provozovatel daňového skladu provozuje více daňových skladů, musí mít samostatné povolení pro každý daňový sklad zvlášť. Přitom platí, že nemusí být zároveň vlastníkem výrobků, které se nacházejí v daňovém skladu.

Oprávněným příjemcem může být FO nebo PO, která v rámci podnikání přijímá výrobky z jiného členského státu EU v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně.

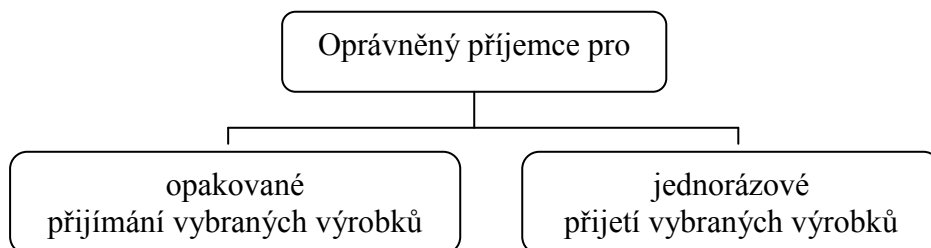
Status oprávněného příjemce přináší určité výhody. U zahraničního dodavatele výrobku (provozovatele daňového skladu) jsou shodné jako v situaci dodání výrobku daňovému zástupci, provozovatel nemusí výrobek uvést do volného daňového oběhu. U tuzemského příjemce výrobku lze výhodu najít také, a to i přes skutečnost, že ať bude v postavení oprávněného příjemce či nikoli, nevyhne se povinnosti zajistit daň, podat daňové přiznání, přiznat a odvést daň. Status oprávněného příjemce umožní podnikateli pořídit výrobek bez zahraniční spotřební daně. (Svátková, 2009)

¹² EUROPEAN COMMISSION (2014)

¹³ Viz § 3 ZSpD.

Podle četnosti přijímání výrobků se oprávnění příjemci dělí do dvou skupin.

Obr. 2.6 Oprávněný příjemce



Zdroj: (Svátková, 2009) + vlastní vypracování

Žadatel se stane oprávněným příjemcem na základě povolení správce daně, v případě jednorázového přijetí výrobků je jím celní úřad, v případě opakovaného přijímání potom celní ředitelství.

Stejně jako daňový zástupce nemá oprávněný příjemce postavení provozovatele daňového skladu a nesmí přijaté výrobky v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně skladovat ani dále odesílat.

Oprávněný příjemce má právo být provozovatelem daňového skladu. Ovšem za předpokladu, že do daňového skladu nesmí naskladnit výrobky, které přijal jednorázově nebo opakovaně jako oprávněný příjemce.

Uživatelé vybraných výrobků osvobozených od daně je fyzická nebo právnická osoba, která přijímá a užívá, případně prodává dalšímu uživateli, vybrané výrobky osvobozené od daně. Tito uživatelé mají postavení daňových subjektů bez povinnosti se registrovat.

Oprávněným odesílatelem může být fyzická nebo právnická, která dopravuje vybrané výrobky v režimu podmíněného osvobození od daně z místa dovozu do daňového skladu, oprávněnému příjemci v jiném členském státě, do místa vývozu v jiném členském státě nebo příjemci v jiném členském státě.

Oprávněný odesílatel musí být na daňovém území České republiky provozovatelem daňového skladu.

2.8 Předmět daně¹⁴

Předmětem daně jsou vybrané výrobky, které byly na daňovém území Evropské unie vyrobené nebo na daňové území Evropské unie dovezené.

¹⁴ Viz § 7 ZSpD.

Předmět daně dále upravují rovněž zvláštní ustanovení ZSpD, v případě:

- minerálních olejů,
- lihu,
- piva,
- vína a meziproduktů,
- tabákových výrobků. (Šulc, 2010)

2.9 Vznik daňové povinnosti¹⁵

Podle směrnice Rady vzniká daňová povinnost ke spotřební dani okamžikem propuštění výrobku ke spotřebě. Český ZSpD váže vznik daňové povinnosti na výrobu vybraných výrobků na daňovém území EU nebo na dovoz vybraných výrobků na daňové území EU. Vzniká tedy nesoulad směrnice Rady a ZSpD. Pokud je vybraný výrobek vyroben v daňovém skladu v režimu podmíněného osvobození od daně, vznikne sice daňová povinnost, ale ještě nemusí vzniknout povinnost daň přiznat a zaplatit.

Pokud bude vyrobený vybraný výrobek skladován v režimu podmíněného osvobození od daně např. 3 měsíce a poté bude do volného daňového oběhu uvolněn, vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit až tímto uvolněním do volného daňového oběhu. (Šulc, 2010)

Bude-li vyrobený vybraný výrobek vyroben a následně skladován mimo režim podmíněného osvobození od daně, například nelegálně, pak vzniká výrobou daňová povinnost a současně i povinnost daň přiznat a zaplatit první pracovní den po vzniku této povinnosti.

Vznik povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit¹⁶

Tato povinnost je vázána na jeden konkrétní den nebo okamžik nastalý v průběhu dne. Pokud se vyskytne chyba, např. chybné časové vymezení, může se stát, že povinnost zaplatit daň bude zasazena do jiného zdaňovacího období, než mělo ve skutečnosti být, což povede buď k pozdnímu, nebo naopak k předčasnému odvedení daně státu.

Povinnost spotřební daň přiznat a zaplatit vzniká okamžikem uvedení vybraného výrobku do volného daňového oběhu na daňovém území České republiky. (Svátková, 2009)

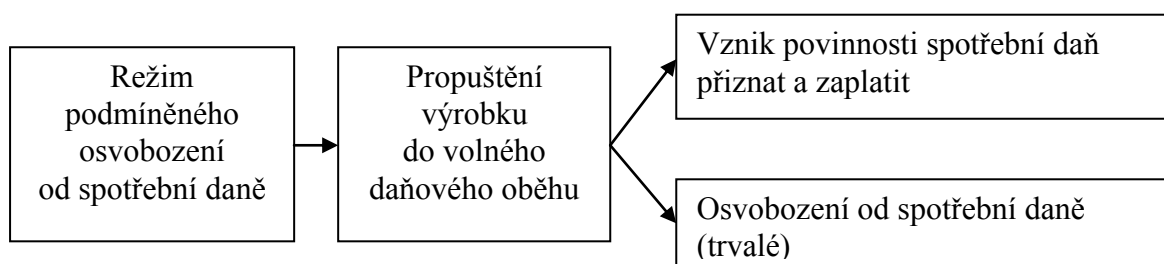
¹⁵ Viz § 8 ZSpD.

¹⁶ Viz § 9 ZSpD.

Uvedením výrobku do volného daňového oběhu se rozumí:

- každé vyjmutí vybraného výrobku z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně, v tom i protiprávní,
- každou výrobu vybraného výrobku mimo režim podmíněného osvobození od spotřební daně, v tom i protiprávní,
- každý dovoz vybraného výrobku mimo režim podmíněného osvobození od spotřební daně, v tom i protiprávní,
- každé skladování nebo doprava vybraných výrobků, u nichž se neprokáže, že se jedná o výrobky zdaněné, nebo pokud se neprokáže způsob jejich nabytí oprávněné bez daně. (Svátková, 2009)

Obr. 2.7 Propuštění výrobku do volného daňového oběhu a vznik povinnosti spotřební daň přiznat a zaplatit



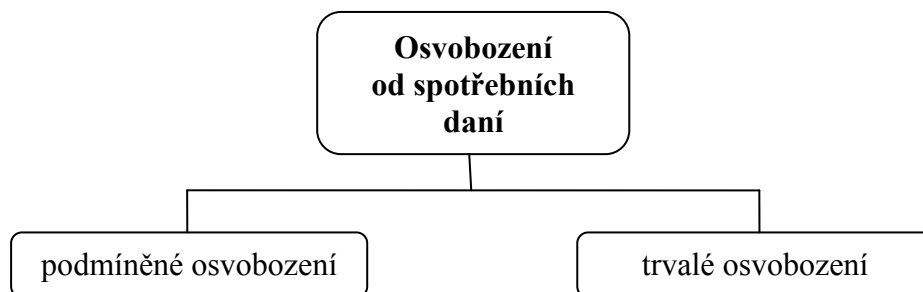
Zdroj: (Svátková, 2009) + vlastní zpracování

K propuštění výrobku z režimu podmíněného osvobození od spotřební daně do volného daňového oběhu dojde v situaci, je-li příjemcem vybraného výrobku osoba, která nemá postavení provozovatele daňového skladu. Provozovateli daňového skladu vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit, jeho odběratelé již nakupují výrobek za cenu obsahující spotřební daň.

2.10 Osvobození od spotřební daně

Osvobození od spotřebních daní je dvojího typu. Tuto skutečnost zachycuje obr. 2.8.

Obr. 2.8 Typy osvobození u spotřebních daní



Zdroj: (Svátková, 2009) + vlastní zpracování

Podmíněné osvobození od daně je dočasné, časově omezené osvobození výrobku od spotřební daně. Osvobození trvá pouze po dobu:

- umístění výrobku v daňovém skladu nebo
- přepravy výrobku mezi dvěma daňovými sklady nebo
- přepravy výrobku z daňového skladu oprávněnému příjemci. (Svátková, 2009)

Výrobky nacházející se mimo uvedené situace, se nacházejí ve volném daňovém oběhu.

Podmíněně osvobozené výrobky jsou:

- a) výrobky, které se nacházejí v režimech s podmíněným osvobozením od dovozního cla. Patří sem například:
 - vnější tranzit,
 - uskladňování v celním skladu,
 - aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému,
 - přepracování pod celním dohledem,
 - dočasné použití.
- b) Výrobky, jež se nacházejí ve svobodném pásmu nebo ve svobodném skladu.

- c) Výrobky, které jsou dopravovány mezi státy Evropské unie přes státy Evropského sdružení volného obchodu, jehož členy jsou Norsko, Švýcarsko, Island a Lichtenštejnsko, nebo přes třetí země s výjimkou těch, které jsou členy ESVO. (Svátková, 2009)

Trvale osvobozené výrobky jsou:

- a) dovezené ze třetí země, pokud se na ně vztahuje osvobození od dovozního cla,
- b) dovezené ze třetí země, pokud se na ně vztahuje osvobození od daně z přidané hodnoty,
- c) dopravené z území jiného členského státu EU:
- pro ozbrojené síly NATO
 - pro osoby požívající výsad a imunit. (Svátková, 2009)

2.11 Doklady prokazující zdanění vybraných výrobků spotřební daní

Odběratel výrobků uvedených do volného daňového oběhu má povinnost prokázat zdanění v podstatě kdykoliv a kdekoliv.

Dokladově se prokazuje zdanění pouze tzv. většího množství výrobků (viz § 4 odst. 3 ZSpD).

Zdanění výrobků spotřební daní se prokazuje následujícími doklady:

- **daňovým dokladem**

Vystavuje plátce spotřební daně při uvedení výrobků do volného daňového oběhu. Náležitosti dokladu uvádí ZSpD v § 5 odst. 2.

- **dokladem o prodeji**

Vystavuje při prodeji výrobků např. obchodník, který předtím pořídil výrobky od další osoby včetně spotřební daně. Náležitosti dokladu uvádí ZSpD v § 5 odst. 3.

- **dokladem o dopravě**

Vystavuje osoba, která výrobky vyskladní pro vlastní dopravu. Nedochází k dodání výrobku další osobě. V náležitostech dokladu se uvádí místo určení.

- **rozhodnutím celního úřadu**

Rozhodnutí vystavené v souvislosti s dovozem výrobků ze třetích zemí, a to do režimu volného oběhu nebo aktivního zušlechťovacího styku v systému navracení.

3 Harmonizace české legislativy v oblasti spotřebních daní s právem Evropské unie

Tato kapitola je zaměřena nejen na harmonizaci zákona o spotřebních daních v České republice s legislativou EU, ale i na charakteristiku jednotlivých druhů spotřebních daní. Jsou zde vymezeny nejzákladnější směrnice Evropské unie, které jednotlivé spotřební daně upravují.

3.1 Harmonizace

Daňová harmonizace je proces sbližování a sladování daňových soustav států na základě společných pravidel. Harmonizační proces probíhá ve třech fázích. První z nich je výběr daně, která má být harmonizována, druhou fází je harmonizace daňového základu a poslední fází je harmonizace daňové sazby.

Daňovou harmonizaci lze rozdělit na:

- pozitivní,
- negativní.

Pozitivní harmonizace představuje proces sbližování národních systémů států EU pomocí implementace směrnic, nařízení a dalších legislativních nástrojů. Cílem pozitivní harmonizace je, že ve všech členských státech budou platit stejná pravidla. Tento postup je však pro Evropskou komisi obtížný, neboť přijetí výše uvedených opatření je podmíněno jednomyslností, tj. souhlasem všech členských zemí.

Negativní harmonizace nevytváří stejná pravidla pro všechny členské státy prostřednictvím směrnic či nařízení. Na základě judikatury Evropského soudního dvora je nařízeno odstranit dané ustanovení pouze členskému státu, který je účastníkem daného případu. Výsledkem negativní harmonizace tedy není, že ve všech zemích budou platit stejná pravidla.

Hlavním cílem daňové harmonizace bylo zavedení jednotného trhu, který umožňoval mezi členskými státy volný pohyb lidí, kapitálu, zboží a služeb. Z těchto důvodů se sledují zejména tři hlavní cíle:

- stabilita daňové kapacity členských zemí,
- bezproblémové fungování jednotného trhu,

- podpora růstu zaměstnanosti. (Nerudová, 2011)

V oblasti akcízů byl zvolen princip zdaňování podle země určení, který znamená, že výrobek je zdaňován v zemi spotřeby příslušnými národními sazbami daně, dovozce je naopak povinen zaplatit daň podle sazeb ve své zemi.

3.2 Harmonizace spotřebních daní

1. 1. 1993 byl v zemích Evropské unie zaveden systém spotřebních daní jako součást jednotného trhu. Základní myšlenkou bylo harmonizovat jak strukturu akcízů¹⁷, tak i daňové sazby. Postupem času se ukázalo, že dosažení těchto cílů je nemožné, a tak harmonizační proces probíhal pouze ve strukturální oblasti. Pro daňové sazby akcízů byly stanoveny pouze minimální hodnoty. Důvodem jsou nejen historicky zakořeněné odlišnosti systémů spotřebních daní v jednotlivých zemích, ale i předpoklad tzv. spontánního harmonizačního efektu. Principem tohoto mechanismu je existence odlišných sazeb akcízů, která by měla vést k samovolné harmonizaci, neboť spotřebitelé na jednotném trhu mohou nakupovat produkty podléhající akcízům v zemi s nízkými sazbami, což přinutí země s vyššími sazbami tyto sazby snížit.

Harmonizační proces spotřebních daní v EU je založen na třech skupinách směrnic:

- směrnice č. 92/12/EHS, která bývá nazývána jako tzv. horizontální směrnice, která všeobecně upravuje výrobu, držení a přepravu produktů, které podléhají akcízům; směrnice zavádí pro výrobky, které se pohybují mezi jednotlivými členskými státy režim tzv. podmíněného osvobození od daně (na základě principu země určení – výrobek je v zemi produkce od daně osvobozen a je zdaněn až v zemi spotřeby příslušnou sazbou daně);
- tzv. strukturální směrnice – týkají se harmonizace struktury akcízů; rozdělují akcízy na akcízy z minerálních olejů, alkoholu a alkoholických nápojů, tabáku a tabákových výrobků;
- čtyři směrnice k aproximaci sazeb výše uvedených akcízů. (Nerudová, 2011)

Horizontální směrnice č. 92/12/EHS se vztahuje na minerální oleje, alkohol, alkoholové nápoje a tabák. Tato směrnice stanovila obecný režim pro výběr daní, upravila výrobu, zpracování, držení a přepravu vybraných výrobků a zavedla tzv. „autorizované

¹⁷ Akcíz = spotřební daň.

daňové sklady“, mezi kterými se vybrané výrobky pohybují bez povinnosti platit daň, a Jednotný celní sazebník.

Směrnice se zrušila s účinkem ode dne 1. 4. 2010 a byla nahrazena nově přijatou směrnicí 2008/118/ES ze dne 16. 12. 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12/EHS. Tato směrnice mimo zpřesňování některých pojmů zavádí ustanovení o elektronickém správním dokladu při přepravě zboží, který měl nahradit klasický papírový průvodní doklad (viz kapitola 2.5.4).

V příloze č. 1 je uveden vývoj hodnot sazeb vybraných výrobků v České republice v letech 1993 – 2013. Jediným vybraným výrobkem, kterému se ve sledovaném období nezměnila výše sazby, je šumivé víno, u kterého došlo pouze ke změně měrné jednotky z litrů na hektolitry, a to v roce 2004. V tabulce lze vidět, že i když je aktuálně pro tiché víno uvalena nulová sazba, v letech 1993 – 1999 tomu tak nebylo. U dalších uvedených vybraných výrobků se sazby i měrné jednotky několikrát změnily. Přelomovým rokem pro automobilový benzin a motorovou naftu byl rok 1999, kdy se měrná jednotka změnila z tun na litry a taktéž se změnila i sazba u těchto vybraných výrobků. Co se týče cigaret, u těch došlo k výrazné změně v roce 2001, kdy se k sazbě za kus začala připočítávat i procentní část z pořizovací ceny. V roce 2014 došlo ke zvýšení sazby daně pouze u cigaret, a to u pevné části sazby daně na kus.

3.3 Spotřební daň z minerálních olejů¹⁸

3.3.1 Plátce daně¹⁹

Pro plátce spotřební daně z minerálních olejů platí zásady uvedené v kapitole 2.4. Plátcí daně z minerálních olejů jsou také fyzické nebo právnické osoby, kterým vznikne povinnost daň přiznat a zaplatit při použití nebo prodeji:

- a) vybraných výrobků olejů a směsí, které nebyly zdaněny, nebo u nichž byla uplatněna sazba daně nižší než sazba daně stanovená pro daný účel použití, pro účely, pro které je stanovena vyšší sazba daně,
- b) směsí minerálních olejů určených pro pohon dvoutaktních motorů za účelem pohonu jiných než dvoutaktních motorů,
- c) vybraných minerálních olejů pro pohon motorů nebo pro výrobu tepla bez ohledu na způsob spotřeby tepla,

¹⁸ Viz § 44 - § 64 ZSpD.

¹⁹ Viz § 44 ZSpD.

- d) minerálních olejů, které nejsou uvedeny v předmětu daně, pokud jsou určeny pro pohon motorů, nebo
- e) přísady nebo plniva do vybraných minerálních olejů. (Šulc, 2010)

3.3.2 Předmět daně²⁰

Minerální oleje patří mezi nejpočetnější skupinu vybraných výrobků. Předmětem daně nejsou pouze samotné vybrané výrobky, ale také jejich směsi. Mnoho minerálních olejů nemá v zákoně pojmenování, ale jsou uvedeny pouze pod číselným kódem nomenklatury, to se týká i např. motorové nafty, bionafty nebo LPG (propan-butan).

V § 45 ZSpD se minerální oleje člení do 7 odstavců:

V 1 odstavci jsou vymezeny oleje využívané k pohonu motorů automobilů a jiných dopravních prostředků. Jedná se především o čisté přírodní oleje vzniklé technologickým procesem (rafinací) ropy. Všechny oleje uvedené v tomto odstavci jsou vždy předmětem daně, pokud jsou využívány za účelem pohonu motorů nebo výroby tepla. Při uvedení do volného daňového oběhu podléhají zdanění. V případě jiného použití (např. ostatní benzíny jako surovina pro výrobu ředidel) jsou tyto oleje od daně osvobozeny.

V 2 odstavci jsou vymezeny především směsi minerálních olejů nebo směsi olejů s dalšími výrobky. Směsi uvedené v tomto odstavci lze vyrábět výhradně v daňových skladech. Tyto oleje jsou vždy předmětem spotřební daně, pokud jsou využívány pro účely pohonu motorů nebo výroby tepla. Při uvedení do volného daňového oběhu podléhají zdanění. V případě jiného použití (např. spotřeba směsí ve výrobním daňovém skladu pro účely související s výrobou) jsou tyto oleje od daně osvobozeny.

Ve 3 odstavci jsou vymezeny oleje uvedeny výlučně pod číselnými kódy nomenklatury. Jedná se o oleje:

- a) sójové, podzemnicové, řepkové, olivové, kokosové a jiné, které jsou předmětem daně pouze v případě, jsou-li určeny pro pohon motorů nebo výrobu tepla. V případě jiného použití jsou z předmětu daně vyňaty.
- b) MEŘO²¹, mazací oleje, benzen, toluen, naftalen, přírodní asphalt a jiné. Tyto oleje jsou předmětem daně vždy. V případě užití pro pohon motorů nebo výrobu tepla, vzniká u nich při uvedení do volného daňového oběhu

²⁰ Viz § 45 ZSpD.

²¹ Metylester řepkového oleje.

povinnost přiznat a zaplatit daň. Při jiném použití povinnost přiznat a zaplatit daň nevznikne.

V 5 odstavci jsou všechny výrobky, které nejsou uvedeny v odstavcích 1 až 3, určené k použití, nabízené k prodeji nebo používané pro pohon motorů. Toto se nevztahuje na výrobky, které jsou předmětem daně ze zemního plynu nebo daně z pevných paliv.

V 6 odstavci jsou vymezeny oleje uvedeny výhradně pod číselnými kódy nomenklatury, které se stávají předmětem daně, jsou-li využity pro pohon motorů nebo výrobu tepla. Obdobně jako v 5 odstavci jsou z předmětu daně vyňaty výrobky, které jsou předmětem daně ze zemního plynu a daně z pevných paliv.

V 7 odstavci jsou uvedeny výrobky (aditiva), které se přidávají do pohonných hmot, s výjimkou výrobků, které absorbují vodu z minerálních olejů obsažených v nádržích a palivových systémech. Aditiva jsou zdaněna stejnou sazbou daně jako olej, do kterého jsou přimíchány. Pokud je aditivum určeno pro více druhů olejů, s různou sazbou daně, se použije vyšší sazba daně.

3.3.3 Základ daně²²

Základem daně je množství minerálních olejů vyjádřené v 1 000 litrech při teplotě 15 °C. Pro těžké topné oleje a zkapalněné ropné plyny je základem daně množství vyjádřené v tunách čisté hmotnosti. Vypočtené množství minerálních olejů se zaokrouhluje na dvě desetinná místa. (Šulc, 2010)

Pro výpočet daně je rozhodující množství minerálních olejů v okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit. (Šulc, 2010)

²² Viz § 47 ZSpD.

3.3.4 Sazby daně²³

Sazby daně jsou stanoveny takto:

Tab. 3.1 Sazby daně z minerálních olejů

Kód nomenklatury	Text	Sazba daně
2710	motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova do 0,013 g/l včetně	12 840 Kč/1 000 l
	motorové benziny, ostatní benziny a letecké pohonné hmoty benzinového typu podle § 45 odst. 1 písm. a) s obsahem olova nad 0,0013 g/l	13 710 Kč/1 000 l
	Střední oleje a těžké plynové oleje podle § 45 odst. 1 písm. b)	10 950 Kč/1 000 l
	těžké topné oleje podle § 45 odst. 1 písm. c)	472 Kč/t
	odpadní oleje podle § 45 odst. 1 písm. d)	660 Kč/1 000 l
2711	zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. e)	3 933 Kč/t
	zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. f)	0 Kč/t
	zkapalněné ropné plyny podle § 45 odst. 1 písm. g)	1 290 Kč/t

Zdroj: § 48 ZSpD (2014) + vlastní zpracování

3.3.5 Osvobození od daně²⁴

Od spotřební daně z minerálních olejů jsou osvobozeny:

- minerální oleje uvedené v § 45 odst. 1, 2 a 6 používané pro jiné účely, než je pohon motorů nebo výroba tepla;
- ostatní benziny, pokud jsou používány za účelem výroby výrobků, které nejsou předmětem daně;
- minerální oleje spotřebované v prostorách podniku na výrobu vybraných výrobků (daňový sklad), ve kterém byly vyrobeny nebo zpracovány. Toto osvobození se nevztahuje na spotřebu těchto minerálních olejů pro účely nesouvisející s výrobou, zejména pro pohon motorových vozidel;

²³ Viz § 48 ZSpD.

²⁴ Viz § 49 ZSpD.

- letecké pohonné hmoty benzinového typu nebo tryskové palivo používané jako pohonná hmota pro leteckou dopravu a letecké práce, s výjimkou pro soukromé rekreační létání;
- minerální oleje používané k výrobě tepla nebo jako pohonná hmota pro plavby po vodách na daňovém území ČR, včetně plaveb z daňového území ČR na daňové území jiného členského státu nebo naopak, s výjimkou minerálních olejů používaných pro soukromá rekreační plavidla;
- směsi minerálních olejů a lihu kvasného bezvodého zvláště denaturovaného, používané jako testované pohonné hmoty pro vybraná motorová vozidla v rámci schválených pilotních projektů;
- výše technicky zdůvodněných ztrát při dopravě a skladování minerálních olejů, včetně jejich skladování v podniku na výrobu vybraných výrobků;
- metylestery nebo etylestery mastných kyselin, které splňují kritéria udržitelnosti biopaliv a které jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů;
- rostlinné oleje, které splňují kritéria udržitelnosti biopaliv a které jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů;
- zkapalněný bioplyn, který je předmětem daně a splňuje kritéria udržitelnosti biopaliv;
- minerální oleje vyrobené z nepotravinářských částí biomasy nebo z biologického odpadu, které svým použitím odpovídají minerálním olejům uvedeným v § 45 odst. 1 písm. a) nebo b), nebo směsím uvedeným v § 45 odst. 2 písm. l), které splňují kritéria udržitelnosti biopaliv a které jsou určeny k použití, nabízeny k prodeji nebo používány pro pohon motorů vybraných motorových vozidel v rámci pilotních projektů.

3.3.6 Daňové přiznání k dani a splatnost daně²⁵

Daňové přiznání se podává do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém povinnost daň přiznat a zaplatit vznikla. Splatnost daně je do 40. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla, a to jednou částku za měsíc.

²⁵ Viz § 57a ZSpD.

3.3.7 Legislativa

Zdanění spotřeby minerálních olejů bylo předmětem směrnice 92/81/EHS z roku 1992. Tato směrnice na základě Jednotného celního sazebníku definuje jednotlivé druhy minerálních olejů (benzin, nafta, zemní plyn, topné oleje). Dále uvádí, že předmětem této daně je minerální olej, pokud slouží ke spotřebě, je prodáván, nebo slouží jako palivo či pohonná hmota (viz kapitola 3.3.2). Navazující směrnice 92/82/EHS stanovovala jednotlivé sazby akcíků.

Obě výše uvedené směrnice nahradila směrnice 2003/96/ES, která zásadním způsobem pozměnila oblast minerálních olejů. Směrnice restrukturalizuje zdaňování energetických produktů a elektrické energie. Dále stanovuje minimální sazby daně z energetických produktů podle účelu jejich užití. Rozlišuje mezi energetickými produkty sloužícími jako pohonné hmoty, palivo pro průmyslové nebo obchodní účely či pro výrobu elektrické energie.

Tab. 3.2 Minimální sazby daně z paliv – pohonných hmot

subjekt daně	základ daně	minimální sazba od 1. 1. 2004	minimální sazba od 1. 1. 2010
benzin olovnatý	1 000 l	421,0 EUR ²⁶	421,0 EUR
benzin bezolvnatý	1 000 l	359,0 EUR	359,0 EUR
nafta	1 000 l	302,0 EUR	330,0 EUR
petrolej	1 000 l	302,0 EUR	330,0 EUR
LPG	1 000 l	125,0 EUR	125,0 EUR
zemní plyn	1 gigajoule	2,6 EUR	2,6 EUR

Zdroj: Směrnice 2003/96/ES + vlastní zpracování

Tab. 3.3 Minimální sazby daně z paliv pro průmyslové nebo komerční účely

subjekt daně	základ daně	minimální sazba od 1. 1. 2004
nafta	1 000 l	21,0 EUR
petrolej	1 000 l	21,0 EUR
LPG	1 000 l	41,0 EUR
zemní plyn	1 gigajoule	0,3 EUR

Zdroj: Směrnice 2003/96/ES + vlastní zpracování

²⁶ Kurz platný ke 2. 1. 2014: 27,480 Kč/EUR.

Tab. 3.4 Minimální sazby daně z paliv pro topné účely a elektrické energie

Subjekt daně	základ daně	minimální sazby od 1. 1. 2004 pro obchodní účely	minimální sazby od 1. 1. 2004 pro neobchodní účely
nafta	1 000 l	21,00 EUR	21,00 EUR
těžký topný plyn	1 000 l	15,00 EUR	15,00 EUR
petrolej	1 000 l	0,00 EUR	0,00 EUR
LPG	1 000 l	0,00 EUR	0,00 EUR
zemní plyn	1 gigajoule	0,15 EUR	0,30 EUR
uhlí a koks	1 gigajoule	0,15 EUR	0,30 EUR
elektrická energie	1 MWH	0,50 EUR	1,00 EUR

Zdroj: Směrnice 2003/96/ES + vlastní zpracování

3.4 Spotřební daň z lihu²⁷

3.4.1 Plátce daně²⁸

Pro plátce spotřební daně z lihu platí zásady uvedené v kapitole 2.4. Mezi plátce daně patří také:

- fyzické nebo právnické osoby, které nakoupí nebo dovezou líh a výrobky obsahující líh osvobozený od daně podle ZSpD, zejména líh který je určen jako materiál vstupující v rámci podnikání do výrobků při výrobě potravin a pro výrobu a přípravu léčiv, popř. ve vzorcích určených pro povinné rozbor,;
- fyzické nebo právnické osoby, které nakoupí nebo dovezou výrobky obsahující líh v látkách určených k aromatizaci nápojů či jiných potravin, který osvobozený od daně podle ZSpD, tyto osoby jsou povinny oznámit celnímu úřadu v každém kalendářním roce první nákup nebo dovoz výrobků obsahujících líh osvobozený od daně,
- fyzické nebo právnické osoby, které skladují ve větším množství nebo uvádí do volného oběhu líh, který je předmětem daně, s výjimkou lihu osvobozeného od daně, nebo
- fyzické nebo právnické osoby, které překročí při výrobě nebo oběhu lihu stanovené normy ztrát lihu²⁹. (Šulc, 2010)

²⁷ Viz § 66 - § 79a ZSpD.

²⁸ Viz § 66 ZSpD.

3.4.2 Předmět daně³⁰

Předmětem daně z lihu je líh (etanol), včetně neodděleného lihu vzniklého kvašením, obsažený v jakýchkoli výrobcích, s výjimkou vína a piva³¹, pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 1,2 % objemových etanolu³².

Předmětem daně z lihu je také líh obsažený ve výrobcích (víno a pivo), pokud celkový obsah lihu v těchto výrobcích činí více než 22 % objemových etanolu.

Lích slouží nejen jako opojný nápoj, ale používá se také jako přísada při výrobě potravin, kosmetiky, léčiv a další. Příkladem lihu může být tradiční slivovice, pálenka, kořalka, fernet, vodka a další.

Výroba a úprava lihu, lihovin a alkoholických nápojů, s výjimkou piva, ovocných a ostatních vín, medoviny a ovocných destilátů získaných pěstitelským pálením, patří u nás mezi koncesované živnosti, jejíž žadatel musí mít požadovaný typ vzdělání.

Denaturace

Je proces, při kterém se líh znehodnocuje, není vhodný ke konzumaci. Probíhá buď jako obecná nebo zvláštní.

K obecné denaturaci dochází pomocí denaturační směsi. Záměrem této směsi je, aby se zpětnou destilací neuvolnily z lihu všechny látky obsažené v denaturační směsi a líh nemohl být používán k pitným účelům.

Při zvláštní denaturaci jsou do lihu přidávány denaturační prostředky. Tyto denaturační prostředky jsou již veřejné. Jako příklad lze uvést glycerin, ocet, lněný olej a další.

Pěstitelské pálení

Pěstitelským pálením se rozumí výroba ovocných destilátů pro pěstitele, který na svém pozemku vypěstoval ovoce. Pěstitel je oprávněn si dát vyrobit v jednom výrobním období (od 1. července běžného roku do 30. června roku bezprostředně následujícího) z vlastní dodané suroviny nejvýše 30 litrů etanolu.

²⁹ Viz vyhláška č. 141/1997 Sb.

³⁰ Viz § 68 ZSpD.

³¹ Jedná se o výrobky uvedené pod kódy nomenklatury 2203, 2204, 2205 a 2206.

³² Ve 100 litrech výrobku je obsaženo 1,2 litru etanolu.

Pěstitelské pálení je daňově zvýhodněno, a to v podobě snížené sazby daně. Zatímco se k průmyslově vyrobenému litru absolutního lihu váže v současnosti sazba daně ve výši 285 Kč, u pěstitelského pálení činí sazba daně 143 Kč.

Druhy lihu

- **Kvasný**

Vzniká zpracováním přírodních surovin (např. obilí, brambory, kukuřice a další). Získává se destilací.

- **Syntetický**

Vyrábí se chemickou syntézou a na první pohled je těžko rozeznatelný od kvasného lihu. Nesmí být použit ke konzumním účelům, neboť pochází z ropy a uhlí.

3.4.3 Základ daně³³

Základem daně je množství lihu vyjádřené v hektolitrech etanolu při teplotě 20 °C, zaokrouhlené na dvě desetinná místa. (Šulc, 2010)

3.4.4 Sazby daně³⁴

Sazby daně jsou stanoveny následovně:

Tab. 3.5 Sazby daně z lihu

Kód nomenklatury	Text	Sazba daně
2207 ³⁵	líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2207	28 500 Kč/hl etanolu
2208 ³⁶	líh obsažený ve výrobcích uvedených pod kódem nomenklatury 2208 s výjimkou ovocných destilátů z pěstitelského pálení	28 500 Kč/hl etanolu
	líh obsažený v ovocných destilátech z pěstitelského pálení	14 300 Kč/hl etanolu
ostatní	líh obsažený ve výrobcích uvedených pod ostatními kódy nomenklatury	28 500 Kč/hl etanolu

Zdroj: § 70 ZSpD (2014) + vlastní zpracování

³³ Viz § 69 ZSpD.

³⁴ Viz § 70 ZSpD.

³⁵ Ethylalkohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu 80 % nebo více.

³⁶ Ethylalkohol nedenaturovaný s objemovým obsahem alkoholu menším než 80 %.

3.4.5 Osvobození od daně³⁷

Od daně je osvobozen líh:

- a) určený k použití jako materiál vstupující v rámci podnikatelské činnosti do výrobků při výrobě potravin,
- b) který je obsažen v čokoládových a dalších výrobcích, pokud obsah lihu v nich nepřesahuje 8,5 litru etanolu ve 100 kg výrobku u čokoládových výrobků nebo 5 litrů etanolu ve 100 kg výrobku u ostatních výrobků,
- c) v látkách určených k aromatizaci nápojů a jiných potravin
- d) pro výrobu a přípravu léčiv,
- e) obecně denaturovaný,
- f) zvláště denaturovaný syntetický a kvasný,
- g) ve vzorcích odebraných celním úřadem,
- h) v alkoholických nápojích, které byly znehodnoceny nebo zničeny za přítomnosti správce daně,
- i) ve vzorcích určených pro povinné rozbor. (Svátková, 2009)

3.4.6 Daňové přiznání k dani a splatnost daně³⁸

Pro spotřební daň z lihu je lhůta splatnosti do 55 dnů po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.

V případě vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit provozovateli pěstelské pálenice se daňové přiznání podává do 25. dne po skončení zdaňovacího období, ve kterém tato povinnost vznikla. Daň je splatná jednou částkou za měsíc ve lhůtě 55 dnů po skončení zdaňovacího období, ve kterém vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit.

3.4.7 Legislativa

Spotřební daň z lihu upravuje směrnice 92/84/EHS a jako předmět daně definuje nápoje s obsahem alkoholu vyšším jak 22 % a dále nápoje s obsahem alkoholu vyšším jak 1,2 % pod kódy nomenklatury 2207 a 2208 (viz kapitola 3.4.2). Směrnice dovoluje jednotlivým členským státům aplikovat sníženou sazbu daně v případě malých producentů s roční výrobou

³⁷ Viz § 71 ZSpD.

³⁸ Viz § 76 ZSpD.

nepřesahující 10 hl čistého alkoholu za rok. Snížená sazba nesmí být nižší než 50 % standardní národní sazby.

Minimální sazba daně je stanovena na 550 EUR na hektolitr čistého alkoholu. Členské státy, které aplikují sazbu daně nepřesahující 1 000 EUR na hektolitr čistého alkoholu, nemusí svou vnitrostátní sazbu snížit. Členské státy, které aplikují sazbu daně vyšší jak 1 000 EUR na hektolitr čistého alkoholu, nemusí svou vnitrostátní sazbu daně snížit pod hranici 1 000 EUR.

Cílem Evropské komise bylo stanovit minimální sazbu daně 1 000 EUR, avšak díky historickým systémům selektivních daní v zemích jako Francie či Anglie nebylo možno dosáhnout této hranice přímo. Evropská komise se snaží dosáhnout tohoto cíle nepřímou formou zákazu snižování sazeb pod určitou hranici.

3.5 Spotřební daň z piva³⁹

3.5.1 Plátce daně⁴⁰

Pro plátce spotřební daně z piva platí zásady uvedené v kapitole 2.4. Výjimkou je fyzická osoba, která vyrábí pivo v celkovém množství nepřesahující 200 litrů za kalendářní rok v zařízení pro domácí výrobu piva pro vlastní spotřebu, pro spotřebu členů její domácnosti, osob jí blízkých nebo jejich hostů, za podmínky, že nedojde k jeho prodeji. Toto množství piva je od spotřební daně z piva osvobozeno a užívá se bez zvláštního povolení. Fyzická osoba, která takto vyrábí nebo hodlá vyrábět pivo, je povinna bezodkladně oznámit celnímu úřadu datum zahájení výroby, místo výroby a předpokládané množství vyrobeného piva za kalendářní rok. Poruší-li fyzická osoba výše uvedené podmínky, musí se zaregistrovat jako plátce nejpozději do 15 kalendářních dní ode dne porušení těchto podmínek. Porušením těchto podmínek vzniká osobě povinnost daň z piva přiznat a zaplatit a týká se množství piva vyrobeného od 1. ledna kalendářního roku, ve kterém povinnost daň z piva přiznat a zaplatit vznikla.

3.5.2 Předmět daně⁴¹

Pivem se pro účely zákona o spotřebních daních rozumí výrobek pod kódem nomenklatury:

- 2203 – pivo ze skladu obsahující více než 0,5 % objemových alkoholu,

³⁹ Viz § 80 - § 91 ZSpD.

⁴⁰ Viz § 80 ZSpD.

⁴¹ Viz § 81 ZSpD.

- 2206 – ostatní kvašené nápoje (např. hruškové, jablečné, medovina); směsi kvašených nápojů a směsi kvašených nápojů s nealkoholickými nápoji obsahující více než 0,5 % objemových alkoholu.

Koncentrace piva vyjádřená v hmotnostních procentech extraktu původní mladiny je pro účely ZSpD považována za koncentraci vyjádřenou ve stupních Plato (°P), jinými slovy řečeno, pivo označené jako dvanáctka neobsahuje 12 % alkoholu, ale pouze 4 – 5 % alkoholu.

Koncentrace piva se vyjadřuje v hmotnostních procentech jako procentní obsah extraktu původní mladiny, který se před zakvašením stanoví podle velkého Ballingova vzorce.

Malý nezávislý pivovar⁴²

Malým nezávislým pivovarem se rozumí pivovar, jehož roční výroba piva, včetně piva vyrobeného v licenci, nepřevyší 200 000 hl, a který není právně ani hospodářsky závislý na jiném pivovaru a jeho podzemní ani nadzemní skladovací a provozní prostory nejsou technologicky nebo jinak propojeny s prostorami jiného pivovaru.

Pivovar je právně nebo hospodářsky závislý, pokud:

- a) vlastní více než 50 % podílu na čistém obchodním majetku nebo disponuje více než 50 % hlasovacích práv jiného pivovaru,
- b) chybí v pivovaru jeden z následujících výrobních provozních souborů:
 - varna,
 - spilka,
 - ležácký sklep,
 - cylindrokonické tanky, nebo
- c) byla uzavřena jakákoliv dohoda, z níž lze dovodit přímou nebo nepřímou hospodářskou nebo právní závislost na jiném pivovaru. (Šulc, 2010)

Malý nezávislý pivovar může vyrábět pivo v licenci za podmínky, že:

- a) společná roční výroba pivovarů nepřevyší 200 000 hl,
- b) výroba piva v licenci nepřekročí 49 % jeho roční výroby,
- c) pivo vyráběné v licenci je zdaněno vždy základní sazbou daně. (Šulc, 2010)

⁴² Viz § 82 ZSpD.

Pokud spolupracují dva nebo více malých nezávislých pivovarů a jejich společná roční výroba (veškeré pivo, které bylo v daném kalendářním roce vyrobeno) není větší než 200 000 hl, považují se tyto pivovary za jeden malý nezávislý pivovar.

V prvním roce zahájení výroby malým nezávislým pivovarem se vypočte roční výroba jako dvanáctinásobek podílu předpokládané výroby od zahájení činnosti do konce roku a počtu měsíců výroby v kalendářním roce včetně měsíce, v němž zahájí výrobu. Podle tohoto výpočtu se malý nezávislý pivovar zařadí do jedné z velikostních skupin a toto zařazení oznámí do konce měsíce, ve kterém započal malý nezávislý pivovar výrobu, celnímu úřadu, kterému se oznamuje i změna zařazení do velikostní skupiny, a to do 31. ledna běžného roku. V případě změny roční výroby, při které dojde k zařazení do nižší velikostní skupiny, nemůže dojít ke snížení o dva a více stupňů velikostní skupiny. (Šulc, 2010)

V určitých případech mohou nastat dvě situace:

1. roční výroba za kalendářní rok je nakonec vyšší než horní mez velikostní skupiny.

V takovém případě předloží plátce celnímu úřadu dodatečné daňové přiznání za každé zdaňovací období daného kalendářního roku, ve kterém uvede rozdíl mezi daňovou povinností podle sazby daně za velikostní skupinu, která odpovídá skutečné výrobě, a daňovou povinností uvedenou na řádném daňovém přiznání za stejné zdaňovací období. Současně v dodatečném daňovém přiznání uplatní nárok na vrácení daně (lze uplatnit za celý kalendářní rok), pokud vznikl. Z daně doměřené podle dodatečného daňového přiznání nevzniká penále ani úrok z prodlení. Dodatečné daňové přiznání se předkládá do konce února následujícího kalendářního roku, za předpokladu, že důvody pro podání tohoto přiznání zjistil řádně v lednu, tedy v měsíci po skončení kalendářního roku, za který se vyhodnocuje zařazení do velikostní skupiny. Do konce února je daň také splatná.

2. Roční výroba za kalendářní rok je nakonec nižší než dolní mez velikostní skupiny.

V tomto případě předloží plátce celnímu úřadu nejpozději do 25. února následujícího kalendářního roku dodatečné daňové přiznání za každé zdaňovací období kalendářního roku. V něm se uvádí rozdíl mezi daňovou povinností podle sazby daně za velikostní skupinu, která odpovídá skutečné výrobě, a daňovou povinností uvedenou v řádném daňovém přiznání za stejné zdaňovací období. Současně v tomto přiznání uplatní nárok na vrácení daně, pokud vznikl, který lze uplatnit za celý kalendářní rok.

Z daně doměřené podle dodatečného daňového přiznání nevzniká penále ani úrok z prodlení.

3.5.3 Základ daně⁴³

Základem daně je množství piva vyjádřené v hektolitrech. (Šulc, 2010)

3.5.4 Sazby daně⁴⁴

Základní sazba daně

Základní sazba daně je stanovena jednotně pro všechny klasické pivovary a její výše je 32 Kč za jeden hektolitr za každé celé procento extraktu původní mladiny. K desetinným místům (zlomkům procent) extraktu původní mladiny se nepřihlíží.

Dovážené pivo je vždy zdaňováno základní sazbou, pokud není prokázána jeho výroba v malém nezávislém pivovaru.

Snížená sazba daně

Snížená sazba daně se vztahuje jen pro malé nezávislé pivovary.

Tab. 3.6 Sazby daně z piva

Kód nomenklatury ⁴⁵	Sazba daně v Kč/hl za každé celé hmotnostní procento extraktu původní mladiny					
	Základní sazba	Snížené sazby pro malé nezávislé pivovary				
		Velikostní skupina podle výroby v hl ročně				
		do 10 000 včetně	nad 10 000 do 50 000 včetně	nad 50 000 do 100 000 včetně	nad 100 000 do 150 000 včetně	nad 150 000 do 200 000 včetně
2203, 2206	32,00 Kč	16,00 Kč	19,20 Kč	22,40 Kč	25,60 Kč	28,80 Kč

Zdroj: § 85 ZSpD (2014) + vlastní zpracování

Sníženou sazbou daně lze zdaňovat i dovážené pivo, pokud bylo vyrobeno v malém nezávislém pivovaru s roční výrobou nepřesahující 200 000 hl. Tato skutečnost je v celním řízení prokázána potvrzením vydaným příslušnými úřady státu původu piva, na kterém musí být uveden údaj o roční výrobě piva v hektolitrech. Jestliže se neprokáže původ piva z malého nezávislého pivovaru, je pivo zdaňováno základní sazbou.

3.5.5 Daňové přiznání k dani a splatnost daně

Daňové přiznání se podává stejně jako u jiných komodit vybraných výrobků, tj. do 25. dne po skončení zdaňovacího období. Daňovému přiznání se více věnuje kapitola 2.3.2.

⁴³ Viz § 84 ZSpD.

⁴⁴ Viz § 85 ZSpD.

⁴⁵ Kód nomenklatury je číselné označení vybraných výrobků.

Splatnost daně z piva je obdobná jako u většiny komodit vybraných výrobků, tj. do 40. dne po skončení zdaňovacího období s výjimkou podání dodatečného daňového přiznání, která se řídí u dodatečného daňového přiznání na vyšší daň ustanoveními ZSpD a u dodatečného daňového přiznání na nižší daň podle toho, zda jde o:

- klasické snížení daňové povinnosti, kde je maximální lhůta 6 měsíců pro podání,
- podání při změně zařazení do velikostní skupiny malého nezávislého pivovaru.

Případná splatnost daně pak navazuje na lhůtu pro podání dodatečného daňového přiznání. (Šulc, 2010)

3.5.6 Osvobození od daně⁴⁶

Pivo osvobozené od daně vyžaduje zvláštní evidenci, která se vede odděleně od ostatní evidence. Tato evidence se uchovává po dobu 10 let od konce kalendářního roku, ve kterém byla evidence vytvořena.

Od daně je osvobozeno pivo:

1. vyrobené FO v zařízení pro domácí výrobu piva výhradně pro vlastní spotřebu její a osob s ní tvořících domácnost, osob jí blízkých nebo jejích hostů, až do množství, které nepřesáhne 200 litrů za kalendářní rok, za podmínky, že nedojde k jeho prodeji;
2. určené k použití jako vzorky pro povinné rozbor, výrobní zkoušky nebo jako vzorky odebrané celním úřadem;
3. určené pro výrobu:
 - octa uvedeného pod kódem nomenklatury 2209,
 - přípravu léčiv,
 - přísad při výrobě potravin a nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových, nebo
 - potravinářských výrobků, pokud obsah alkoholu v nich nepřekročí 8,5 litru alkoholu ve 100 kg výrobku u čokoládových výrobků nebo 5 litrů alkoholu ve 100 kg výrobku u ostatních výrobků;

⁴⁶ Viz § 86 ZSpD.

4. ve výši technicky zdůvodněných skutečných výrobních ztrát. (Šulc, 2010)

Výpočet daně z piva

Výše daně z piva konkrétní koncentrace vyjádřené v hmotnostních procentech, které bylo uvedeno do volného daňového oběhu, se vypočítá jako součin množství tohoto piva v hektolitrech, příslušné výše procenta koncentrace a základní, nebo snížené sazby. (Šulc, 2010)

3.5.7 Legislativa

Spotřební daň z piva upravuje směrnice č. 92/84/EHS a definuje jako předmět daně pivo, a dále směs z piva a nealkoholického nápoje s obsahem alkoholu vyšším jak 0,5 % (viz kapitola 3.5.2). Tato směrnice stanovuje minimální sazbu daně na 0,748 EUR/hl piva nebo 1,87 EUR/hl za stupeň alkoholu hotového výrobku. Směrnice také umožňuje výjimku uvalovat nižší sazbu daně pro pivovary s ročním výstavem piva nižším jak 200 000 hl (maximálně však o 45 % příslušné národní sazby)

3.6 Spotřební daň z vína a meziproductů⁴⁷

3.6.1 Plátce daně⁴⁸

Pro plátce spotřební daně z vína a meziproductů platí zásady uvedené v kapitole 2.4. Výjimkou je fyzická osoba, která na daňovém území ČR vyrábí výhradně tiché víno, za podmínky, že celkové množství vyrobeného tichého vína za kalendářní rok nepřesáhne 2 000 litrů. Tiché víno vyrobené fyzickou osobou nesmí být dopraveno do jiného členského státu a ani nemůže být uvedeno do režimu podmíněného osvobození od daně. Pokud fyzická osoba poruší tyto podmínky, je povinna se zaregistrovat jako plátce daně nejpozději do 15 kalendářních dní ode dne porušení těchto podmínek. Porušením těchto podmínek vzniká fyzické osobě povinnost dan z tichého vína přiznat a zaplatit.

3.6.2 Předmět daně⁴⁹

Předmětem daně z vína jsou vína, fermentované (kvašené) nápoje a meziproducty s obsahem alkoholu větším než 1,2 % objemových alkoholu, avšak ne větším než 22 % objemových alkoholu uvedené pod kódem nomenklatury:

- 2204 – Víno z čerstvých hroznů, včetně vína obohaceného alkoholem; vinný mošt, včetně šumivého vína a šampaňského.

⁴⁷ Viz § 92 - § 100b ZSpD.

⁴⁸ Viz § 92 ZSpD.

⁴⁹ Viz § 93 ZSpD.

- 2205 – Vermut a ostatní víno z čerstvých hroznů, připravené pomocí aromatických bylin nebo látek.
- 2206 – Ostatní fermentované (kvašené) nápoje (např. jablečné); směsi fermentovaných (kvašených) nápojů a směsi fermentovaných (kvašených) nápojů s nealkoholickými nápoji, jinde neuvedené ani nezahrnuté.

Vína se pro účely ZSpD dělí do tří hlavních kategorií. Každá tato kategorie podléhá ještě dalšímu vnitřnímu členění podle výrobně-technických charakteristik.

Vína šumivá

Poznáme je podle hřibovité zátky, která je upevněna zvláštním úchytným zařízením, nebo které při uzavřeném obsahu při 20 °C mají přetlak 3 bary a více. Tradičním příkladem šumivého vína je Bohemia Sekt.

Vína tichá

Jedná se především o vína révová, které zákon dělí na čtyři skupiny podle obsahu alkoholu, přičemž maximální objem alkoholu musí činit 18 % objemových. Mezi tichá vína lze zařadit také ovocná vína, která se vyrábějí z ovoce nebo bylin. Jako příklad tichého vína lze uvést Ryzlink rýnský, Rulandské modré, Chardonnay atd.

Meziprodukty

Jedná se o vína, která nejsou vínem šumivým ani tichým a stávají se surovinou pro výrobu dalšího alkoholického nápoje. Jako příklad lze uvést burčák.

3.6.3 Základ daně⁵⁰

Základem daně je množství vína a meziproductů vyjádřené v hektolitrech. (Šulc, 2010)

3.6.4 Sazby daně⁵¹

Tab. 3.7 Sazby daně z vína a meziproductů

Text	Sazba daně
Tichá vína	0 Kč/hl
Šumivá vína	2 340 Kč/hl
Meziprodukty	2 340 Kč/hl

Zdroj: § 96 ZSpD (2014) + vlastní zpracování

⁵⁰ Viz § 95 ZSpD.

⁵¹ Viz § 96 ZSpD.

3.6.5 Osvobození od daně⁵²

Od daně je osvobozeno víno a meziprodukty, které jsou určeny:

- pro výrobu octa uvedeného pod kódem nomenklatury 2209,
- pro výrobu a přípravu léčiv,
- pro výrobu přísad při výrobě potravin a nápojů, jejichž obsah alkoholu nepřesahuje 1,2 % objemových, nebo
- pro výrobu potravinářských výrobků, pokud obsah alkoholu v nich nepřekročí 8,5 litru alkoholu ve 100 kg výrobku u čokoládových výrobků nebo 5 litrů alkoholu ve 100 kg výrobku u ostatních výrobků. (Šulc, 2010)

Od daně jsou také osvobozena vína a meziprodukty ve výši technicky zdůvodněných skutečných výrobních ztrát. Dále je osvobozeno víno a meziprodukty určené k použití jako vzorky pro povinné rozbory, nezbytné výrobní zkoušky, nebo jako vzorky odebrané celním úřadem.

3.6.6 Daňové přiznání k dani a splatnost daně⁵³

Daňové přiznání se podává do 25. dne po skončení zdaňovacího období a splatnost této daně je do 40. dne po skončení zdaňovacího období. Povinnost podat daňové přiznání nemá malý výrobce vína, jemuž nevznikla daňová povinnost, nebo fyzická osoba, která v kalendářním měsíci nevyrobí, nebo nedoveze tiché víno.

Fyzická osoba musí do 25. dne po skončení zdaňovacího období podat daňové přiznání, pokud poruší povinnosti nebo limity dané ZSpD při výrobě tichého vína. Nenastala-li fyzické nebo právnické osobě, která vyrábí tiché víno, ve zdaňovacím období daňová povinnost, nejsou tyto osoby povinny sdělit tuto skutečnost správci daně.

Malý výrobce vína⁵⁴

Jde fyzickou nebo právnickou osobu, která vyrábí výhradně tiché víno, jehož průměrná roční výroba nepřevyší 1 000 hl a není vyrobeno v podniku na výrobu vybraných výrobků (v daňovém skladu).

⁵² Viz § 97 ZSpD.

⁵³ Viz § 98a ZSpD.

⁵⁴ Viz § 100a ZSpD.

3.6.7 Legislativa

Spotřební daň z vína a meziproduktů upravuje směrnice 92/84/EHS a stanovuje jako předmět daně víno a meziprodukty uvedené v kapitole 3.6.2. Minimální sazby jsou u tichého i šumivého vína stanoveny na 0 EUR/hl. Nulové sazby daně byly zavedeny s ohledem na tradiční producenty vína (Francie, Španělsko, Itálie atd.) a jejich negativní postoj zdaňovat tuto tradiční produkci. Minimální sazba daně u meziproduktů činí 45 EUR/hl. Členské státy mohou uplatňovat sníženou sazbu daně na meziprodukty s obsahem alkoholu nižším jak 15 %.

3.7 Spotřební daň z tabákových výrobků⁵⁵

3.7.1 Plátce daně⁵⁶

Pro plátce spotřební daně z tabákových výrobků platí zásady uvedené v kapitole 2.4. Mezi plátce této daně patří i fyzická nebo právnická osoba, která prodá cigarety za vyšší cenu, než je cena pro konečného spotřebitele uvedená na tabákové nálepce. Plátcí daně vzniká povinnost přiznat a zaplatit daň z rozdílu mezi základem daně z vyšší ceny a základem daně z ceny uvedené na tabákové nálepce.

3.7.2 Předmět daně⁵⁷

Předmětem daně jsou tabákové výrobky. Pro účely ZSpD se tabákovými výrobky rozumí cigarety, doutníky a cigarillos a tabák ke kouření.

Cigaretami se rozumí:

- tabákové provazce, které se kouří v nezměněném stavu
- tabákové provazce, které se jednoduchou neprůmyslovou manipulací vloží do dutinek z cigaretového papíru, nebo
- tabákové provazce, které se jednoduchou neprůmyslovou manipulací zabalí do cigaretového papíru. (Šulc, 2010)

Doutníky a cigarillos se rozumí tabákové smotky, které jsou určeny výhradně ke kouření a obsahují krycí list ze surového tabáku, nebo trhanou tabákovou náplň, s krycím listem v obvyklé barvě doutníku.

⁵⁵ Viz § 100c - § 131 ZSpD.

⁵⁶ Viz § 100c ZSpD.

⁵⁷ Viz § 101 ZSpD.

Tabákem ke kouření se rozumí tabák určený pro prodej konečnému spotřebiteli, který je určený pro ruční výrobu cigaret nebo ke kouření.

Prodejce nesmí, až na výjimky, prodávat cigarety konečnému spotřebiteli za cenu nižší/vyšší, než je cena uvedená na tabákové nálepce⁵⁸. Z této ceny nesmí být poskytnuta ani žádná sleva.

Cigarety lze poskytnout bezplatně v případě reklamních akcí nebo jako zkušební vzorky.

Výjimkou jsou případy, kdy se výrobce nebo prodejce zbavuje zásob z důvodu:

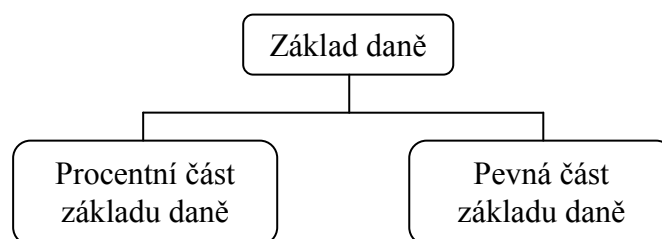
- prohlášení konkurzu,
- ukončení výroby nebo prodeje,
- ukončení podnikatelské činnosti, nebo
- exekuce.

Toto snížení musí být odsouhlaseno pověřeným celním úřadem.

3.7.3 Základ daně⁵⁹

Cenu pro konečného spotřebitele se stanovuje na základě Návrhu na stanovení ceny pro konečného spotřebitele. (Šulc, 2010)

Obr. 3.1 Typy základu daně z tabákových výrobků



Zdroj: (Šulc, 2010) + vlastní zpracování

⁵⁸ Tabákové nálepky jsou umístěny na jednotkovém balení, které obsahuje nejméně 20 kusů cigaret podléhajících stejné sazbě daně, a pod průhledným obalem, pokud se používá, tak aby při otevření jednotkového balení došlo k jejímu poškození.

⁵⁹ Viz § 102 ZSpD.

Procentní část základu daně

Základem daně pro procentní část daně je cena pro konečného spotřebitele. Tuto cenu pro konečného spotřebitele stanovuje na základě návrhu na podkladě zákona č. 526/1990 Sb., o cenách, ve znění pozdějších předpisů, Cenové rozhodnutí Celního úřadu Kolín (pověřený celní úřad). (Šulc, 2010)

Pevná část základu daně

Základem daně pro pevnou část daně u cigaret je množství vyjádřené v kusech. Za 1 kus cigarety se považuje tabákový provazec v délce do 80 mm včetně. Tabákový provazec od 80 mm do 110 mm se považuje za 2 kusy cigaret. Každých dalších, i započatých, 30 mm tabákového provazce se považuje za další 1 kus cigarety.

Základem daně pro pevnou část daně u doutníků a cigarillos je množství vyjádřené v kusech a u tabáku ke kouření množství vyjádřené v kilogramech, přičemž je rozhodující hmotnost tabáku v okamžiku vzniku povinnosti daň přiznat a zaplatit.

3.7.4 Sazby daně⁶⁰

Výše daně u doutníků, cigarillos a tabáku ke kouření se vypočítá vynásobením základu daně a pevné části sazby daně.

Výše daně u cigaret se vypočítá jakou součet následujících položek:

- součin procentní části sazby daně a ceny pro konečného spotřebitele těchto cigaret dělený stem,
- součin pevné části sazby daně a počtu kusů.

Je-li vypočtená výše daně u cigaret nižší než výše daně vypočtená při použití minimální sazby daně, použije se výše daně vypočtená při použití minimální sazby daně.

Tab. 3.8 Sazby daně z tabákových výrobků

Text	Sazba daně		
	Procentní část	Pevná část	Minimální
Cigarety	27%	1,19 Kč/kus	celkem nejméně však 2,25 Kč/kus
doutníky, cigarillos		1,34 Kč/kus	
tabák ke kouření		1800,00 Kč/kg	

Zdroj: § 104 ZSpD (2014) + vlastní zpracování

⁶⁰ Viz § 104 ZSpD.

3.7.5 Osvobození od daně⁶¹

Od daně z tabákových výrobků jsou osvobozeny:

- tabákové výrobky určené k použití jako vzorky pro nezbytné výrobní zkoušky,
- tabákové výrobky určené k použití pro zkoušky týkající se kvality výrobku,
- tabákové výrobky odebrané jako vzorky celním úřadem.

Evidence tabákových výrobků osvobozených od daně se vede odděleně a uchovává se po dobu 10 let od kalendářního roku, ve kterém byla tato evidence vyhotovena.

3.7.6 Daňové přiznání k dani a splatnost daně⁶²

Funkci daňového přiznání u tabákových vybraných výrobků plní objednávka tabákových nálepek. Daň je splatná použitím tabákové nálepky, jež musí být použita v okamžiku, kdy vzniká povinnost daň přiznat a zaplatit.

V případě porušení podmínky podmíněného osvobození od daně při dopravě tabákových vybraných výrobků, vznikne povinnost daň přiznat a zaplatit, včetně podání daňového přiznání, které se podává nejpozději první pracovní den po vzniku této povinnosti. Daň je ten den současně i splatná.

Hodnota tabákových nálepek u cigaret, tabáku ke kouření, doutníků a cigarillos je splatná do 60 dní ode dne odebrání tabákových nálepek, v případě zajištění daně. Pokud je úhrada tabákových nálepek provedena při jejich odběru, zajištění daně není nutné.

3.7.7 Legislativa

V oblasti spotřebních daní z tabákových výrobků byla vydána řada směrnic. První směrnice, která byla v této oblasti přijata, je 72/464/EHS. Tato směrnice se týkala cigaret, u kterých zavedla daň skládající se z kombinace pevné části sazby daně a procentní části sazby daně (viz kapitola 3.7.4). Další směrnicí je 79/32/EHS, která rozdělovala tabákové výrobky na cigarety, cigáry, cigarillos a tabák ke kouření.

V roce 1995 byla přijata směrnice 95/59/ES, která v sobě sjednocuje texty směrnic 72/464/EHS a směrnice 79/32/EHS. Tato směrnice nově rozděluje tabák na cigarety, doutníky a doutníčky, tabák ke kouření (viz kapitola 3.7.2).

⁶¹ Viz § 105 ZSpD.

⁶² Viz § 116 ZSpD.

Minimální sazby této daně stanovovaly směrnice 92/79/EHS o sblížování daní z cigaret a směrnice 92/80/EHS o sblížování daní z tabákových výrobků jiných než cigaret.

Směrnice 92/79/EHS stanovuje minimální sazby daně z cigaret, přičemž celkový akcíz musí činit minimálně 57 % maloobchodní prodejní ceny. Tuto směrnici doplňuje směrnice 1999/81/ES, která dovoluje členským státům aplikovat následující formy daně:

- valorickou – vypočtenou na základě maximální maloobchodní prodejní ceny jednotlivých výrobků;
- specifickou – vyjádřenou jakou částku na kilogram nebo u doutníků a doutníčků na počet kusů;
- smíšená – kombinující valorickou a specifickou daň.

V roce 2002 prošly směrnice 92/79/EHS a směrnice 92/80/EHS zásadní novelizací. Byla zavedena směrnice 2002/10/ES, která reagovala na zjištění, že nadále existovaly rozdíly mezi úrovní zdanění cigaret v jednotlivých členských zemích. Tato směrnice zavedla vedle již stávající povinnosti minimálního daňového zatížení ve výši 57 % z maloobchodní ceny cigaret i fixní minimální částku 60 EUR na 1 000 ks cigaret (od 1. 7. 2006 se částka zvýšila na 64 EUR na 1 000 ks) nejžádanější cenové kategorie.

V roce 2010 byla přijata směrnice 2010/12/EU, která změnila směrnice 92/79/EHS, směrnice 92/80/EHS a směrnice 95/59/ES. Směrnice nahradila pojem „nejžádanější cenová kategorie“ pojmem „vážená průměrná maloobchodní cena“ a s účinností od 1. 1. 2014 zvyšuje minimální sazby. Od tohoto data činí celková spotřební daň z cigaret nejméně 60 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny cigaret a tato spotřební daň nesmí být nižší než 90 EUR z 1 000 kusů cigaret bez ohledu na váženou průměrnou maloobchodní prodejní cenu.

Směrnice 2010/12/EU byla kodifikována směrnicí 2011/64/EU ze dne 21. června 2011 o sazbách spotřebních daní z tabákových výrobků. Podle této směrnice činí od 1. ledna 2014 specifická složka spotřební daně z cigaret nejméně 7,5 % a nejvýše 76,5 % celkového daňového zatížení, které je tvořeno součtem specifické spotřební daně, valorické spotřební daně a DPH. Do 31. prosince 2013 činily tyto sazby nejméně 5 % a nejvýše 76,5 %.

Celková spotřební daň (specifická daň, valorická daň nebo kombinace obojího, bez DPH) vyjádřená jako procento nebo jako částka na kilogram nebo na počet kusů musí být nejméně rovna sazbě nebo minimální výši stanovené pro:

- doutníky a doutníčky: 5 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 12 EUR za 1 000 kusů či za kilogram;
- jemně řezaný tabák k ruční výrobě cigaret: 40 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret propuštěného ke spotřebě nebo 40 EUR za kilogram;
- ostatní tabák ke kouření: 20 % maloobchodní prodejní ceny včetně všech daní nebo 22 EUR za kilogram⁶³.

Od 1. ledna 2013 činí celková spotřební daň z jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret nejméně 43 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret propuštěného ke spotřebě nebo nejméně 47 EUR za kilogram.

Od 1. ledna 2015 činí celková spotřební daň z jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret nejméně 46 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret propuštěného ke spotřebě nebo nejméně 54 EUR za kilogram.

Od 1. ledna 2018 činí celková spotřební daň z jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret nejméně 48 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret propuštěného ke spotřebě nebo nejméně 60 EUR za kilogram.

Od 1. ledna 2020 činí celková spotřební daň z jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret nejméně 50 % vážené průměrné maloobchodní prodejní ceny jemně řezaného tabáku k ruční výrobě cigaret propuštěného ke spotřebě nebo nejméně 60 EUR za kilogram.⁶⁴

Směrnice 2011/64/EU se stala novým platným předpisem pro tuto skupinu akcí a zrušila stávající směrnice 92/79/EHS, 92/80/EHS, 95/59/ES a 2010/12/EU.

⁶³ Směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. 6. 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků, článek 14 odst. 2.

⁶⁴ Směrnice Rady 2011/64/EU ze dne 21. 6. 2011 o struktuře a sazbách spotřební daně z tabákových výrobků, článek 14 odst. 2.

4 Praktická aplikace spotřebních daní u vybrané společnosti

Tato kapitola je zaměřena na praktickou aplikaci spotřební daně z vína a meziproductů u vinařské společnosti VINOP a.s. Polešovice. Je zde vysvětlen způsob výpočtu daně, podání elektronického daňového přiznání nebo systém EMCS v praxi.

4.1 Charakteristika společnosti⁶⁵

Společnost VINOP a.s. Polešovice působí v oblasti výroby nápojů již od roku 1990. Jedná se o střední společnost ve vlastnictví rodiny Moricovi.

Od samého počátku se společnost zabývá také produkcí kompletního sortimentu vín. Mezi hlavní odběratele patří velkosklady nápojů a nadnárodní společnosti provozující v České republice sítě supermarketů.

Společnost v roce 2004 dokončila rozsáhlou rekonstrukci svého sídla v Polešovicích a výstavbu nových výrobních a skladových prostorů. V souvislosti s touto rekonstrukcí a výstavbou byly přijaty nové marketingové strategie, jejichž součástí je i zaměření na prodej individuálním zákazníkům, kterým nabízí pod obchodní značkou „Vinné sklepy Polešovice“ vysoce kvalitní jakostní a přívlastková vína a nově i jakostní šumivá vína – sekty, vyráběné metodou sekundárního kvašení v láhvi. Jedná se technicky a technologicky o nejnáročnější výrobu při zpracování vína. Tímto se chce společnost vymezit vůči ostatním vinařským podnikům a nabídnout svým spotřebitelům vysoce jakostní a atraktivní výrobek, o kterém si myslí, že v současnosti na trhu vín chybí.

4.2 Elektronické daňové přiznání

Podání elektronického daňového přiznání si uvedeme na modelovém příkladu. Veškeré uvedené hodnoty jsou z důvodu zachování obchodního tajemství fiktivní. Nejedná se tedy o skutečné množství vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu v prosinci 2013.

Dne 11. prosince 2013 uvedla společnost VINOP a.s. do volného daňového oběhu celkem 411,14 hl vína, z toho 42,14 hl vína šumivého a 369 hl vína tichého.

Z důvodu rozdílných sazeb daně u tichého a šumivého vína, musíme spotřební daň pro každý druh vína vypočítat zvlášť. Nejprve uvedeme výpočet vína šumivého. Základem daně pro výpočet šumivého vína je 42,14 hl, který následně vynásobíme příslušnou sazbou daně:

⁶⁵ VINOP a.s. Polešovice

- základ daně (hl) · sazba daně (Kč/hl)

$$42,14 \text{ hl} \cdot 2\,340 \text{ Kč/hl} = 98\,608 \text{ Kč.} \quad (4.1)$$

U tichého vína je výpočet spotřební daně o něco lehčí, neboť od roku 2000 je v České republice pro tento druh vína nulová sazba. Výpočet je pak následující:

- základ daně (hl) · sazba daně (Kč/hl)

$$369 \text{ hl} \cdot 0 \text{ Kč/hl} = 0 \text{ Kč.} \quad (4.2)$$

Pokud by byl schválen návrh vlády, která navrhla od roku 2014 zavést na tiché víno sazbu 1 000 Kč/hl, zvýšila by se daňová povinnost společnosti VINOP o 369 000 Kč:

$$369 \text{ hl} \cdot 1\,000 \text{ Kč/hl} = 369\,000 \text{ Kč.} \quad (4.3)$$

Naštěstí pro vinaře i milovníky vína se tento návrh odložil, a tak celková daňová povinnost za daňové období prosinec 2013 činí 98 608 Kč

Společnosti nyní vzniká povinnost podat daňové přiznání, a to do 25. dne po skončení zdaňovacího období (prosinec 2013). V našem příkladě se daňové přiznání musí podat do 25. ledna 2014. Splatnost vypočtené daňové povinnosti je pak do 9. února 2014. Postup pro podání elektronického daňového přiznání je následující:

1. přihlášení do aplikace NCTS/ECS WebKlient na stránkách celní správy ČR,
2. v kolonce eDAP vybrat možnost eDAP dle § 18,
3. objeví se hlavička eDAP dle § 18, kde se vyplní všechny potřebné údaje k úspěšnému podání eDAP, např.:
 - název podání eDAP (víno 12/2013),
 - číslo celního úřadu (z nabídky podle krajů – Zlínský kraj),
 - typ daňového přiznání (řádné, dodatečné, opravné),
 - druh daně (víno a meziprodukty),
 - zdaňovací období (rok a měsíc, za který se daňové přiznání podává),
 - DIČ plátce,

- údaje o fyzické nebo právnické osobě (Vinop a.s. - právnická osoba),
- údaje o osobě oprávněné k podpisu za daňový subjekt,
- údaje o daňovém skladě,
- označení vybraných výrobků (220401 – šumivá vína, 220411 - tichá vína), měrné jednotky (hl), množství, výše daně,
- údaje o osobě, která daňové přiznání sestavila,

4. zkontrolovat a uložit,

5. odeslání eDAP.

Daňové přiznání k dani z vína a meziproductů se podává do 25. dne po skončení zdaňovacího období a splatnost této daně je do 40. dne po skončení zdaňovacího období (více viz kapitola 2.3.2 nebo 3.6.6). Plátce daně má možnost podat daňové přiznání v elektronické nebo v tištěné podobě.

Celní správa České republiky umožňuje daňovým subjektům podávat daňová přiznání v elektronické podobě (dále jen „eDAP“) včetně příloh cestou internetu. Celní správa zavedla tuto možnost v rámci zjednodušení komunikace a ušetření nákladů daňových poplatníků i správce daně. Daňoví poplatníci mohou posílat svá daňová přiznání i jejich přílohy prostřednictvím aplikace Webový klient. Prostřednictvím této aplikace na internetových stránkách Celní správy ČR komunikuje daňový poplatník přímo se správcem daně.

Výhody e-DAP:

- dostupnost 24 hodin 7 dnů v týdnu,
- automatická odezva přijetí nebo zamítnutí podání včetně důvodu,
- možnost okamžité opravy a nového podání,
- nonstop podpora (helpdesk Ostrava).

V současné době lze podat elektronicky tato daňová přiznání:

- eDAP18 – daňová přiznání ke spotřební dani dle § 18 ZSpD,
- eDAP56 – daňová přiznání k uplatnění nároku na vrácení spotřební daně dle § 56 ZSpD (tzv. “teplo“),

- eDAP56a – daňová přiznání k uplatnění nároku na vrácení daně dle § 56a ZSpD (tzv. “ostatní benzíny“),
- eDAP57 – daňová přiznání k uplatnění nároku na vrácení daně dle § 57 ZSpD (tzv. “zelená nafta“),
- eDAP EKO – daňová přiznání k energetickým (ekologickým) daním, tj. ze zemního plynu, z pevných paliv a elektřiny dle zákona č. 261/2007 Sb., o stabilizaci veřejných rozpočtů.

Základními předpoklady úspěšného elektronického podání:

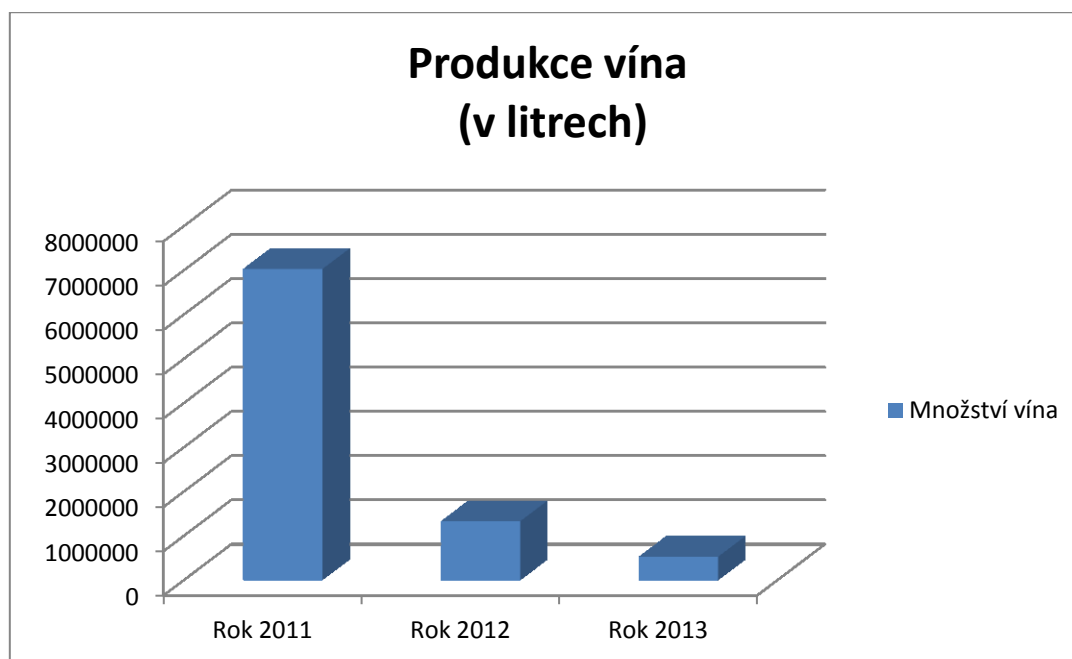
- připojení na internet,
- vlastnictví kvalifikovaného podpisového certifikátu s bezvýznamným identifikátorem MPSV,
- jednoduchá registrace v aplikaci NCTS/ECS WebKlient jako nový uživatel.

V příloze č. 2 je ukázka hlavičky eDAP dle § 18 s vyplněnými údaji k úspěšnému podání eDAP. V příloze č. 3 pak tiskopis daňového přiznání ke spotřební dani za stejné zdaňovací období. Tento tiskopis je volně přístupný ke stažení na oficiálních stránkách Ministerstva financí ČR.

4.3 Produkce vína

Vinop a.s. Polešovice se zaměřuje především na výrobu šumivého vína, ale zabírá se i výrobou tichého vína.

Graf 4.1 Produkce vína



Zdroj: Produkce vína společnosti VINOP a.s., 2011 – 2013 + vlastní úprava

V roce 2011 byla produkce vína od českých a zahraničních dodavatelů cca 7 027 618 litrů vína.

V roce 2012 činila produkce vína od českých a zahraničních dodavatelů cca 1 328 462 litrů vína. V porovnání s minulým rokem došlo k výraznému poklesu produkce. Důvodem tohoto poklesu bylo rozdělení 3 firem na konci roku 2011, což výrazně ovlivnilo produkci společnosti.

V roce 2013 byla produkce společnosti od českých a zahraničních dodavatelů cca 526 600 litrů vína.

4.4 Faktura⁶⁶

Faktury jsou doklady, které vystavuje podnikající FO nebo PO ostatním podnikatelům za provedené služby nebo odebrané množství výrobků. Tito podnikatelé pak musí za tyto služby nebo odebrané množství výrobků zaplatit sumu uvedenou na faktuře. Dále faktury obsahují popis toho, za co se má zaplatit, způsob platby a datum splatnosti.

Faktury mohou být vystavovány buďto s okamžitou splatností nebo s libovolnou dobou splatností (standardně 14 dnů).

⁶⁶ ZEMÁNEK, Josef (2014)

U plátce DPH má faktura povahu daňového dokladu. Z pohledu ZSpD je plátce povinen při uvedení vybraných výrobků do volného daňového oběhu bezodkladně vydat nabyvateli, nebo osobě, která pro nabyvatele nebo kupujícího výrobky přechodně nabývá, daňový doklad. Ten musí obsahovat následující údaje:

- obchodní firmu nebo jméno, sídlo a DIČ plátce,
- obchodní firmu nebo jméno, sídlo nebo místo pobytu a DIČ, bylo-li přiděleno, nabyvatele,
- množství vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu, u nichž vznikla povinnost daň přiznat a zaplatit, a jejich název, popřípadě obchodní označení,
- výši spotřební daně celkem,
- datum vystavení daňového dokladu,
- číslo daňového dokladu.⁶⁷

Úkon vystavení faktury má dopad na daňové povinnosti jejího vystavitele, neboť hlavním principem DPH je zdaňovat výsledky podnikatelské činnosti okamžitě po vytvoření přidané hodnoty (uskutečnění obchodu). Za den daňového příjmu z pohledu DPH je považován ten den, který je uveden na faktuře jako den zdanitelného plnění. DPH musí vystavitel faktury odvést státu, i kdyby odběratel fakturu neproplatil.

Každá faktura vystavená plátcem DPH musí obsahovat následující náležitosti:

- označení (FAKTURA – DAŇOVÝ DOKLAD),
- evidenční číslo dokladu (130100020),
- jméno a adresu dodavatele (VINOP a.s. ..., včetně DIČ A IČ),
- jméno a adresu odběratele (Šlechtitelská stanice Velké Pavlovice..., včetně DIČ a IČ),
- datum vystavení (7. 11. 2013),
- datum splatnosti (21. 11. 2013),
- datum uskutečnění zdanitelného plnění (zpravidla shodné se dnem vystavení faktury),

⁶⁷ Viz § 5 ZSpD

- položky faktury,
- informace o fakturované peněžní částce,
- základ daně,
- informaci o % výši DPH,
- výši DPH.

Vyplněnou modelovou fakturu nalezneme v příloze č. 4 (veškeré údaje, hodnoty, ceny za jednotku množství jsou pouze fiktivní).

Dne 7. 11. 2013 vystavila společnost VINOP a.s. Šlechtitelské stanici Velké Pavlovice fakturu na dodávku v celkovém množství 1 080 litrů šumivého vína. Celková částka této dodávky činí 151 589 Kč včetně DPH 21%. Tuto částku musí odběratel splatit do 21. 11. 2013. Při nedodržení data splatnosti uvedeného na faktuře bude společnost VINOP a.s. Šlechtitelské stanici účtovat úrok z prodlení v dohodnuté, resp. zákonné výši a smluvní pokutu (byla-li sjednaná).

Spotřební daň z této dodávky činí celkově 25 272 Kč a vypočítala se následovně:

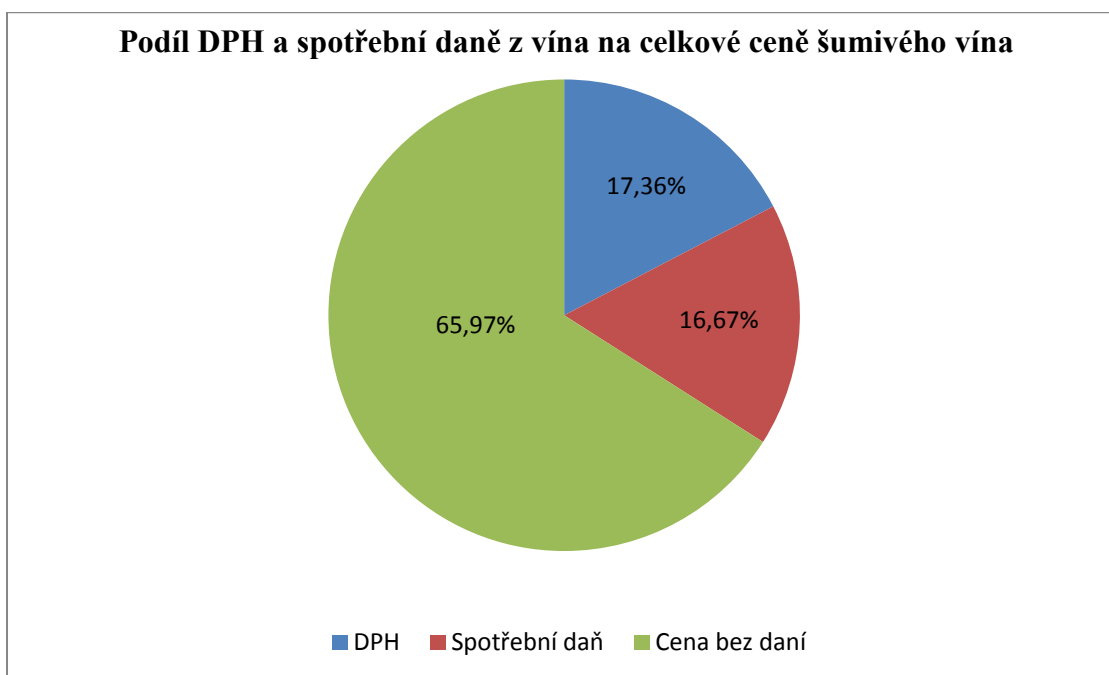
- $1\,080\text{ l} = 10,80\text{ hl}$,
- $10,80\text{ hl} \cdot 2\,340\text{ Kč/hl} = 25\,272\text{ Kč}$. (4.4)

Na závěr si vypočítáme, kolik procent z celkové částky k úhradě tvoří nepřímé daně (DPH a spotřební daň):

• Celková částka	151 589 Kč.....	100 %	
• DPH + SpD	51 581 Kč.....	x %	
$x/100 = 51\,581/151\,589$			(4.5)
$151\,589 \cdot x = 51\,581 \cdot 100$			
$151\,589 \cdot x = 5\,158\,100$			
$x = 34,03\%$			

Nepřímé daně (DPH a spotřební daň) tvoří přibližně 34,03 % z celkové částky k úhradě. Zobrazení podílu DPH a spotřební daně z vína na celkové fakturované ceně zobrazuje graf 4.2.

Graf 4.2 Podíl DPH a spotřební daně z vína na celkové ceně



Zdroj: faktura VINOP a.s. + vlastní zpracování

Podíl DPH vypočítáme metodou „shora“ pomocí přepočteného koeficientu:

$$\frac{26\,308,80 \text{ Kč}}{151\,589 \text{ Kč}} \cdot 100 \cong 17,36 \%. \quad (4.6)$$

Dalším krokem je výpočet spotřební daně z vína z celkové částky k úhradě:

$$\frac{25\,272 \text{ Kč}}{151\,589 \text{ Kč}} \cdot 100 \cong 16,67 \%. \quad (4.7)$$

Na grafu 4.2 lze tedy vidět, že procentní podíl DPH na celkové fakturované ceně (151 589 Kč) je 17,36 % , což činí 26 308,80 Kč. Co se týče spotřební daně z vína, její procentní podíl na celkové fakturované ceně je o něco menší než podíl DPH, přesněji činí 16,67 %, tj. 25 272 Kč. Nepřímé daně, jak již bylo uvedeno výše, tvoří tedy přibližně 34,03 % z celkové částky k úhradě. V uvedení na české koruny jde o částku 51 581 Kč.

Zákon o spotřebních daních v § 5 hovoří o daňových dokladech z pohledu tohoto zákona. Ten vymezuje daňový doklad nebo doklad o prodeji či doklad o dopravě jako prokázání zdanění vybraných výrobků uvedených do volného daňového oběhu (více viz kapitola 2.11).

4.5 EMCS

Všechny daňové sklady, které využívají systém EMCS, musí každý rok požádat o obnovení daňového skladu u příslušného celního úřadu. Společnost VINOP spadá pod celní úřad pro Zlínský kraj. Další povinností společnosti je požádat o povolení elektronické komunikace v EMCS s celním úřadem. Žádost o povolení elektronické komunikace v EMCS s celním úřadem lze shlednout v příloze č. 5.

Pro správnou funkčnost aplikace EMCS DM je potřeba splnit následující požadavky:

- vlastnit osobní počítač, na kterém je možné provozovat operační systém MS Windows,
- operační systém Microsoft Windows pro bezproblémový chod,
- webový prohlížeč Internet Explorer 7 a vyšší s nainstalovanou podporou technologie Microsoft Silverlight 3.0,
- nainstalovaný prohlížeč PDF souborů pro tisk e-AD (např. Adobe Reader),
- „kvalifikovaný“ certifikát vydaný státem uznávanou certifikační autoritou pro elektronické podpisy při odesílání dat směrem k celní správě,
- připojení k Internetu, emailovou schránku a povolení komunikace pro protokol http.

Spuštění aplikace⁶⁸

Po spuštění webového prohlížeče se zadá adresa <http://celnisprava.cz/EMCS>. Pokud není v prohlížeči nainstalována technologie Microsoft SilverLight, zobrazí se automaticky nabídka k nainstalování. Po úspěšné instalaci se zobrazí přihlašovací obrazovka aplikace EMCS DM. Při prvním spuštění aplikace bude uživateli nabídnuta instalace ActiveX prvku pro podepisování zpráv.

Po spuštění aplikace se zobrazí přihlašovací obrazovka. Po prvním přihlášení k aplikaci se musí provést konfigurace uživatele a firmy. Jako první se provede konfigurace uživatele, kde se vyplní základní informace, které se mohou kdykoli později změnit. Následuje konfigurace firmy kvůli podávání e-AD. Pokud již firmu v rámci aplikace EMCS DM založil a nakonfiguroval, je možné se připojit k existující firmě. Pro připojení k existující firmě se u daňových skladů používá SEED ID vlastníka firmy, nikoli SEED ID konkrétního skladu. SEED ID vlastníka firmy lze automaticky odvodit ze SEED ID skladu jednoduchou

⁶⁸ Generální ředitelství cel (2014)

metodou – ve vybraném SEED ID skladu se nahradí 3., 4., 11., 12. a 13. znak nulami (např. SEED ID skladu CZ0211223S004 se upraví na SEED ID vlastníka CZ0011223S000).

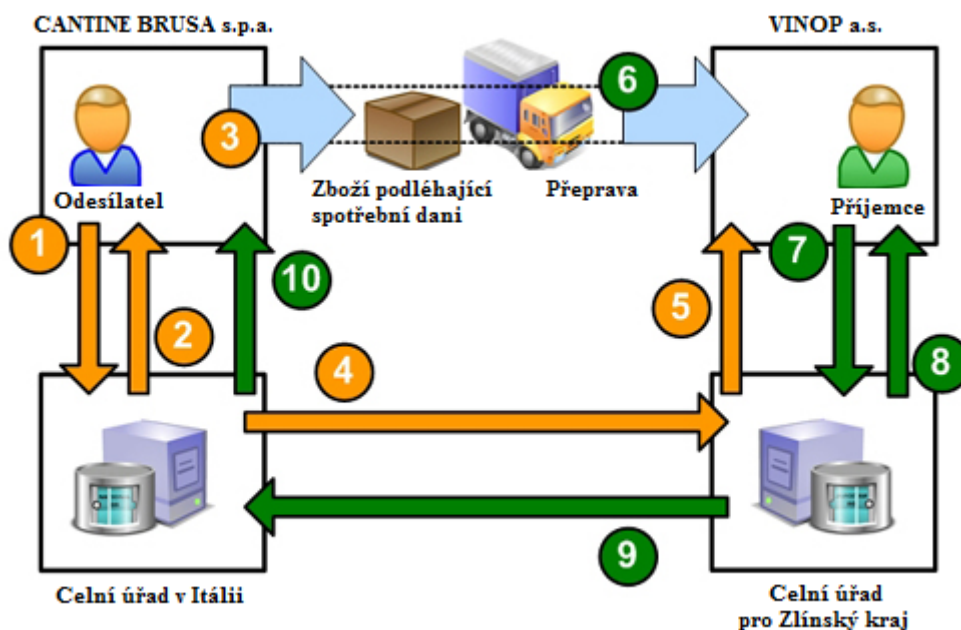
Po správném spuštění aplikace EMCS DM má uživatel možnost využívat následující funkce:

- pořízení, podání, oprava a tisk e-AD,
- storno e-AD,
- změna e-AD,
- hlášení o přijetí zboží,
- vyjádření k nesrovnalostem a zpoždění doručení e-AD,
- správu jednotlivých uživatelů a firemního účtu,
- správu záruk se sledováním jejich použití,
- správu uživatelského adresáře firem.

EMCS v praxi

Společnost VINOP je pouze příjemcem vybraných výrobků podléhajících spotřební dani, a tak bude na modelovém příkladu uvedena situace, kdy VINOP je v postavení příjemce zboží a italská firma CATINE BRUSA s.p.a., 40060 Toscanella Di Dozza (BO), ITALIA, Via Emilia 100 je v pozici odesílatele zboží. Pro lepší pochopení bude přeprava vybraných výrobků, za pomoci systému EMCS, vysvětlena na obecném modelu (viz obr. 4.1).

Obr. 4.1 Systém EMCS v praxi



Zdroj: EUROPEAN COMMISSION (2014) + vlastní zpracování

Popis přepravy vybraných výrobků podléhajících spotřební dani mezi členskými státy:

1. odesílatel předloží e-AD celnímu úřadu v Itálii,
2. celní úřad v Itálii ověří e-AD a zašle jej zpět odesílateli,
3. odesílatel odešle vybrané výrobky podléhající spotřební dani příjemci,
4. celní úřad v Itálii přepośle e-AD celnímu úřadu pro Zlínský kraj,
5. celní úřad pro Zlínský kraj následně předá tento doklad příjemci zboží,
6. odeslané vybrané výrobky podléhající spotřební dani jsou doručeny příjemci,
7. příjemce předloží zprávu o přijetí zboží danému celnímu úřadu,
8. celní úřad pro Zlínský kraj potvrdí zprávu o přijetí a zašle zpět příjemci zboží,
9. celní úřad pro Zlínský kraj odešle zprávu o přijetí celnímu úřadu v Itálii,
10. zpráva o přijetí je předána odesílateli celním úřadem celním úřadem v Itálii (European Commission, 2014, vlastní úprava)

Při doručení vína příjemci (bod 6) jsou odebrány vzorky každého dovezeného druhu vína, které jsou zkontrolovány v laboratoři společnosti VINOP. Pokud vzorky vykazují hodnoty vhodné pro konzumaci, je dovezené víno přebráno na sklad.

Pomocí systému EMCS je propojeno více než 80 tisíc daňových subjektů s 27 národními správci daně členských zemí v rámci celé EU (více viz kapitola 2.6.1). Zavedení systému EMCS by mělo zlepšit fungování vnitřního trhu:

- zjednodušením a zabezpečením pohybu zboží podléhajícího spotřebním daním v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně,
- rychlejším a bezpečnějším zasláním potvrzení o přijetí zboží v místě určení,
- monitorováním pohybu zboží podléhajícího spotřebním daním v režimu podmíněného osvobození od spotřební daně v reálném čase,
- vykonáváním kontrol po dobu přepravy. (Generální ředitelství cel, 2014)

Jedním z hlavních důvodů zavedení systému EMCS byl také boj proti daňovým únikům týkajících se spotřebních daní. K těm dochází i přes propracovanější legislativu spotřebních daní a zvyšující se opatření proti daňovým únikům. Stát kvůli daňovým únikům přichází o obrovské částky na příjmech státního rozpočtu. Za nejrizikovější skupinu spotřebních daní lze označit minerální oleje, a to především pohonné hmoty. Odhalování a dokazování daňových úniků je velice náročné, neboť pachatelé jsou velmi vynalézaví a vyhledávají ty nejlepší cesty, jak platný zákon obejít.

5 Závěr

Cílem bakalářské práce byla analýza problematiky spotřebních daní a vysvětlení hlavních pojmů z oblasti spotřebních daní. Práce se také zaměřila na harmonizaci zákona o spotřebních daních v České republice s legislativou Evropské unie a na charakteristiku nejzákladnějších směrnic Evropské unie, které jednotlivé spotřební daně upravují. Praktická část práce byla věnována aplikaci spotřební daně z vína a meziproductů ve vinařské společnosti VINOP a.s., která se zaměřuje především na výrobu šumivého vína, ale její výrobní náplní je i víno tiché. S pomocí společnosti byl názorně vysvětlen systém EMCS pro přepravu výrobků podléhajících spotřební dani mezi daňovým skladem v ČR a daňovým skladem v Itálii, kdy společnost VINOP byla v pozici příjemce vybraných výrobků. Dále se praktická část zaměřila na výpočet spotřební daně z vína a meziproductů a následnému vzniku povinnosti podat řádné daňové přiznání ke spotřební dani.

Spotřební daně patří společně s daní z přidané hodnoty a energetickými (ekologickými) daněmi do skupiny nepřímých daní. Nejmladší z těchto daní jsou daně energetické, které vznikly k 1. lednu 2008 a tvoří je daň z elektřiny, ze zemního plynu a z pevných paliv. Nepřímé daně mají největší podíl na plnění státního rozpočtu. U spotřebních daní to je především díky inkasu daní z minerálních olejů a tabákových výrobků. Výše ostatních daní spadajících do skupiny spotřebních je sice ve srovnání s daní z minerálních olejů zanedbatelná, přesto mají v příjmech státního rozpočtu důležitou roli. Například inkaso spotřební daně z piva má od roku 2010 rostoucí tendenci (viz tabulka 2.1), což je hlavně zapříčiněno zvýšením sazby daně z 24 Kč/hl/% na 32 Kč/hl/%.

Jak již bylo zmíněno v kapitole 4.2, od roku 2014 měla být na návrh vlády uvalena na tiché víno sazba 1 000 Kč/hl. Tímto zdaněním neměli být zatíženi drobní vinaři, ale především dovezená zahraniční vína. I tak se proti tomuto návrhu postavil svaz vinařů ČR, který sepsal petici proti zdanění tichého vína, kterou podepsalo kolem 40 tisíc vinařů. Tento návrh nakonec nebyl schválen a byl prozatím odložen. Z mého pohledu by se jednalo spíše o negativní zdanění, neboť by se tím zvýšily ceny vín tuzemských výrobců. Lidé by tak ve větší míře nakupovali zahraniční víno, což by pro tuzemské výrobce znamenalo velké komplikace. Nejvíce by byla postižena asi jižní Morava, která by tak přišla o mnoho českých i zahraničních turistů, kteří na Moravu cestují za kvalitním vínem a návštěvou vinařských oblastí. Nutno podotknout, že ČR není jediná, která má na tiché víno uvalenou nulovou sazbu.

Dalšími státy jsou například Slovensko, Itálie, Portugalsko a jiné. Vyhlášený výrobce vín, Francie, má na tiché víno zavedenou symbolickou jednokorunovou daň na litr.

Ve třetí kapitole se práce věnuje harmonizaci ZSpD v České republice s legislativou Evropské unie. Evropská komise si při snaze o harmonizaci kladla za cíl sjednotit zdaňování spotřebních daní v členských zemích a tím zabránit narušování hospodářské soutěže. Proces harmonizace se od samého počátku podotýkal s různými problémy. Důvody těchto problémů byly obzvláště historicky a kulturně zakořeněné odlišnosti členských zemí, kterých se harmonizace týkala. Evropská komise proto musela ustoupit od jednoho ze svých cílů, harmonizovat daňové sazby, a nahradit tento cíl pouze minimálními sazbami spotřebních daní. Dále tak harmonizační proces probíhal pouze ve strukturální oblasti. Nejzákladnější směrnicí, která vytvářela společná opatření a zajišťovala řádné fungování vnitřního trhu Evropské unie, byla směrnice 92/12/EHS, kterou nahradila od 1. 4. 2010 směrnice Rady 2008/118/ES ze dne 16. prosince 2008 o obecné úpravě spotřebních daní a o zrušení směrnice 92/12 EHS.

Jak již bylo výše uvedeno, spotřební daň je jednou z nepřímých daní, a proto je obsažena v ceně výrobku. Existence spotřební daně v ceně výrobku způsobuje zvýšení konečné ceny výrobku. Spotřební daně jsou uvaleny na výrobky, které škodí nejen životnímu prostředí, ale také lidskému zdraví (cigarety, alkohol). Proto spotřební daně mají nejen velký podíl na příjmech státního rozpočtu, ale také regulují poptávku po škodlivém zboží. Na rozdíl od přímých daní, kde je plátce i poplatník jedna a ta samá osoba, u nepřímých daní jde o rozdílné osoby. Poplatníkem se tedy stává každý občan, který zakoupí výrobek, na který se spotřební daň vztahuje.

Z mého pohledu je zatížení určitých výrobků, škodících jak životnímu prostředí, tak i lidskému zdraví, spotřební daní rozumné. Vybrané výrobky, ať už jde o pohonné hmoty nebo tabákové výrobky, zatížené spotřební daní, bude mnoho lidí nakupovat neustále, i přes jejich často zvyšující se cenu. Existence daně v konečné ceně vybraného výrobku způsobuje, že konečný zákazník za tento výrobek zaplatí víc, než kdyby si zakoupil výrobek šetrný k životnímu prostředí nebo lidskému zdraví. Lze tedy říci, že si připlatí za to, že při spotřebě tohoto výrobku ohrožuje nejen své lidské zdraví, ale i zdraví lidí ve svém okolí. Tito lidé pak v některých případech musí vynaložit obrovské náklady na léčení nemocí vyvolaných užíváním nebezpečných látek. To platí například při spotřebě tabákových výrobků.

Seznam použité literatury

a) Odborné knihy

KOTENOVÁ, Bohumila a kol. *Zákon o spotřebních daních – komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 486 s. ISBN 97880-7357-549-6.

KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie a politika*. 5. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 276 s. ISBN 978-80-7357-574-8.

NERUDOVÁ, Danuše. *Harmonizace daňových systémů zemí Evropské unie*. 3. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2011. 320 s. ISBN 978-80-7357-695-0.

SVÁTKOVÁ, Slavomíra. *Spotřební a ekologické daně v České republice*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. 468 s. ISBN 978-80-7357-443-7.

ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. 5. vyd. Praha: Linde, 2012. 400 s. ISBN 978-80-7201-881-9.

ŠIROKÝ, Jan a kol. *Daňové teorie. S praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. 301 s. ISBN 978-80-7400-005-8.

ŠULC, Ivo. *Zákon o spotřebních daních s komentářem k l. 4. 2010*. 3. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. 408 s. ISBN 978-80-7263-608-2.

b) Elektronické dokumenty a ostatní

AION CS. *Předpis č. 353/2003 Sb.* [online]. [20. 1. 2014]. Dostupné z: <http://www.zakonyprolidi.cz/cs/2003-353>

GENERÁLNÍ ŘEDITELSTVÍ CEL. *Elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani v rámci EU* [online]. Generální ředitelství cel. [2. 2. 2014]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/dane/spd-system-emcs/Stranky/default.aspx>

GENERÁLNÍ ŘEDITELSTVÍ CEL. *Výroční zprávy* [online]. Generální ředitelství cel. [20. 1. 2014]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocní-zpravy.aspx>

GENERÁLNÍ ŘEDITELSTVÍ CEL. *Podání daňového přiznání v elektronické podobě* [online]. Generální ředitelství cel. [21. 2. 2014]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/dane/tiskopisy/Stranky/edap.aspx>

GENERÁLNÍ ŘEDITELSTVÍ CEL. *eDAP – podání přiznání spotřební daně online* [online]. Generální ředitelství cel. [21. 2. 2014]. Dostupné z: http://www.celnisprava.cz/cz/crustinadlabem/Documents/letak_e-DAP_verze03.pdf

GENERÁLNÍ ŘEDITELSTVÍ CEL. *EMCS DM Klient Uživatelská příručka* [online]. Generální ředitelství cel. [1. 4. 2014]. Dostupné z: http://www.celnisprava.cz/cz/dane/spd-system-emcs/Info_EMCS/EMCS_DM.pdf

ČESKÁ NÁRODNÍ BANKA. *Kurzy devizového trhu* [online]. ČNB. [1. 4. 2014]. Dostupné z: http://www.cnb.cz/cs/financni_trhy/devizovy_trh/kurzy_devizoveho_trhu/denni_kurz.jsp?date=02.01.2014

EUROPEAN COMMISSION. *EMCS Overview* [Online]. EC. [1. 4. 2014]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/circulation_control/index_en.htm

EUROPEAN COMMISSION. *EMCS in practice* [online]. EC. [1. 4. 2014]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/circulation_control/emcs_practice/index_en.htm

EUROPEAN COMMISSION. *Excise duties on alcohol, tobacco and energy* [online]. EC. [12. 2. 2014]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/excise_duties/index_en.htm

EUROPEAN COMMISSION. *EXCISE DUTY TABLES* [online]. EC. [12. 2. 2014]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_i_alcohol_en.pdf

EVROPSKÁ UNIE. *Spotřební daně* [online]. EU. [10. 1. 2014]. Dostupné z: http://europa.eu/youreurope/business/vat-customs/excise-duty/index_cs.htm

SVAZ VINAŘŮ ČR. *Návrh na SPD nebude do konce roku předložen* [online]. SVČR. [18. 4. 2014]. Dostupné z: <http://www.svcr.cz/navrh-na-spd-nebude-do-konce-roku-predlozen>

VINOP a.s. Polešovice. *O nás* [online]. [14. 3. 2014]. Dostupné z: <http://vspolesovice.cz/o-nas/>

ZEMÁNEK, Josef. *Faktura* [online]. [14. 3. 2014]. Dostupné z: <http://www.euroekonom.cz/podnikam-faktura.php>

Seznam zkratk

AAD	průvodní doklad v listinné podobě (Administrative Accompanying Document)
ČR	Česká republika
DIČ	daňové identifikační číslo
DPH	daň z přidané hodnoty
e-AD	elektronický průvodní doklad (Accompanying Document)
eDAP	elektronické daňové přiznání
EHS	Evropské hospodářské společenství
EMCS	elektronický systém pro přepravu a sledování výrobků podléhajících spotřební dani (Excise Movement and Control System)
ES	Evropské společenství
ESVO	Evropské sdružení volného obchodu
EU	Evropská unie
EUR	Euro
FO	fyzická osoba
JČS	jiný členský stát Evropské unie (mimo ČR)
LPG	zkapalněné ropné plyny
MEŘO	metylester řepkového oleje
NCTS	nový elektronický tranzitní systém (New Computerized Transit System)
°P	stupeň Plato
PC	pořizovací cena
PO	právnícká osoba
SEED	databáze pro výměnu dat o spotřebních daních (System for the Exchange of Excise Data)
SpD	spotřební daň
ZSpD	zákon č. 353/2003 SB., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byl seznámen s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 9. 5. 2014

..........
Lukáš Dvouletý

Seznam příloh

Příloha č. 1: Vývoj hodnot sazeb vybraných výrobků v ČR v letech 1993 - 2013

Příloha č. 2: Elektronické daňové přiznání na oficiálních stránkách celní správy

Příloha č. 3: Tiskopis daňového přiznání ke spotřební dani z vína a meziproduktů

Příloha č. 4: Vystavená faktura za prodej vína

Příloha č. 5: Žádost o povolení elektronické komunikace v EMCS s celním úřadem